

AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis | Maria Linzner-Strasser
Claus Staringer | Martin Vock

EuGH-Reform

Änderung der Gerichtszuständigkeit in der Umsatzsteuer

Datenschutz

Vorgaben für Auskunftersuchen der Finanzverwaltung

Wirtschaftliches Eigentum an Unternehmen

Kein Zugang der Öffentlichkeit zu Transparenzregistern

DAC 6

Berufsgeheimnisschutz für Rechtsberater

Einspruchsrecht der Bundesregierung

Burgenländische Windkraft- und Photovoltaikabgabe

Rechtssicherheit

Handlungsoptionen für Profis

Aus der aktuellen Rechtsprechung

VwGH- und BFG-Entscheidungen samt Anmerkungen

Reform der unionsrechtlichen Gerichtszuständigkeit in der Umsatzsteuer

Karoline Spies



Univ.-Prof. Dr. Karoline Spies ist Professorin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) sowie Steuerberaterin bei Deloitte in Wien.

Im Dezember 2022 stellte der EuGH den Antrag auf Übertragung der Zuständigkeit für Vorabentscheidungsersuchen im Bereich der Umsatzsteuer sowie weiterer fünf Rechtsbereiche auf das EuG.¹ Dieser Reformvorschlag und seine potenziellen Auswirkungen werden im vorliegenden Beitrag zusammengefasst und einer kritischen Würdigung unterzogen.

1. Status quo

Die für den Bereich des Steuerrechts bedeutendsten Verfahrensformen auf europäischer Ebene sind das Vorabentscheidungsverfahren und das Vertragsverletzungsverfahren. Für beide Verfahren ist derzeit der EuGH (offiziell „*Gerichtshof der Europäischen Union*“) allein zuständig.² Der EuGH besteht derzeit aus 27 Richtern (je einer pro Mitgliedstaat, für Österreich seit 2019 *Andreas Kumin*) und elf Generalanwälten (derzeit kein österreichischer Generalanwalt³).⁴ Das Verfahren vor dem EuGH ist insbesondere in Art 251 bis 253 AEUV und in einer Satzung (als Protokoll zum AEUV)⁵ näher geregelt. Der EuGH entscheidet meist in Kammern mit drei oder fünf Richtern; nur bei besonders bedeutsamen Rechtssachen ist auf Antrag einer Verfahrenspartei eine Entscheidung durch die Große Kammer (bestehend aus 15 Richtern) vorgesehen.⁶ Im Bereich der indirekten Steuern wurden

nur wenige Rechtssachen durch die Große Kammer entschieden, so zB *Vodafone* zur ungarischen Steuer auf den Umsatz von Telekommunikationsunternehmen,⁷ *RPO* zur Ungleichbehandlung von gedruckten Büchern und E-Books beim Umsatzsteuersatz⁸ und *Schmelz* zur umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerbefreiung.⁹ Im Bereich der direkten Steuern sind zB *Bevola* zu finalen Verlusten¹⁰ und die sogenannten „*Danish cases*“ zu Missbrauch und *beneficial ownership* im Rahmen der Mutter-Tochter- und der Zins- und Lizenzgebühren-RL¹¹ aus der jüngeren Vergangenheit zu nennen.

Die Generalanwälte unterstützen den Gerichtshof. Sie stellen in völliger Unparteilichkeit und Unabhängigkeit ein Rechtsgutachten, die sogenannten „*Schlussanträge*“.¹² Dies geschieht allerdings nicht (mehr) in allen, sondern nur in bedeutsamen Verfahren.¹³ Derzeit die bekannteste Generalanwältin mit besonderer Aktivität im Bereich der direkten und indirekten Steuern ist *Julianne Kokott* aus Deutschland.

Neben dem EuGH besteht die Gerichtsbarkeit auf Ebene der Europäischen Union auch noch im EuG (offiziell „*Gericht*“). Das Verfahren vor dem EuG ist in Art 254 bis 256 AEUV, der Satzung (Art 47 ff) und einer Verfahrensordnung¹⁴ näher geregelt. Das EuG wurde in den letzten Jahren grundlegend reformiert.¹⁵ Das EuG besteht – seit dem 1. 9. 2019 – aus 54 Richtern¹⁶ (je zwei pro Mitgliedstaat, aus Österreich *Gerhard Hesse* [seit 2019] und *Elisabeth Tichy-Fisslberger* [seit 2022]), was eine Verdoppelung der Richteranzahl im Vergleich zu 2015 bedeutet.¹⁷ Die Anzahl der Richter am EuG ist damit mittlerweile auch doppelt so hoch wie am EuGH.

¹ *EuGH*, Antrag des Gerichtshofs nach Artikel 281 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union zur Änderung des Protokolls Nr 3 über die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union (2022), abrufbar unter https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2022-12/demande_transfert_ddp_tribunal_de.pdf (Zugriff am 15. 2. 2023); im Folgenden: Antrag auf Änderung der Satzung.

² Siehe Art 267 AEUV für Vorabentscheidungsverfahren und Art 258 bis 260 AEUV für Vertragsverletzungsverfahren, die den „*Gerichtshof*“ für zuständig erklären.

³ Die fünf großen Mitgliedstaaten Deutschland, Frankreich, Italien, Polen und Spanien stellen einen ständigen Generalanwalt. Die verbleibenden sechs Generalanwälte werden nach einem Rotationsprinzip mit Vertretern der kleinen Mitgliedstaaten (inklusive Österreich) besetzt. Die bisher einzige österreichische Generalanwältin war *Christine Stix-Hackl* (von 2000 bis 2006); vgl dazu ausführlicher *Riedl/Schmoll* in *Jaeger/Stöger*, EUV/AEUV (Stand 1. 10. 2021, rdb.at) Art 252 AEUV Rn 1 ff.

⁴ Nach Art 252 AEUV gibt es grundsätzlich acht Generalanwälte, deren Zahl kann jedoch durch den Rat durch einstimmigen Beschluss erhöht werden. Im Juni 2013 wurde beschlossen, die Zahl der Generalanwälte ab Oktober 2015 auf elf zu erhöhen (vgl Beschluss des Rates 2013/336/EU, ABL L 179 vom 29. 6. 2013, S 92).

⁵ Protokoll Nr 3 über die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, konsolidierte Fassung abrufbar unter https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2016-08/tra-doc-de-div-c-0000-2016-2016-06984-05_00.pdf (Zugriff am 15. 2. 2023); im Folgenden schlicht: Satzung.

⁶ Art 16 Satzung.

⁷ EuGH 3. 3. 2020, *Vodafone*, C-75/18.

⁸ EuGH 7. 3. 2017, *RPO*, C-390/15.

⁹ EuGH 26. 10. 2010, *Schmelz*, C-97/09.

¹⁰ EuGH 12. 6. 2018, *Bevola*, C-650/16.

¹¹ EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark und N Luxembourg 1*, C-115/16 und C-116/16.

¹² Vgl Art 252 AEUV.

¹³ Ausführlich zur Rolle des Generalanwalts mwN *Riedl/Schmoll* in *Jaeger/Stöger*, EUV/AEUV (Stand 1. 10. 2021, rdb.at) Art 252 AEUV Rn 1 ff.

¹⁴ Verfahrensordnung des Gerichts, konsolidierte Fassung vom 1. 12. 2018, abrufbar unter https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7040/de/ (Zugriff am 10. 2. 2023); im Folgenden schlicht: Verfahrensordnung.

¹⁵ Vgl insbesondere die Reform durch die VO (EU, Euratom) 2015/2422 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. 12. 2015 zur Änderung des Protokolls Nr 3 über die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, ABL L 341 vom 24. 12. 2015, S 14; ausführlich dazu *Klinke* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union (77. Lfg, 2022) Art 281 Rn 59 bis 67.

¹⁶ Art 48 Satzung. Davor waren es 47 Richter bzw 40 Richter (bis 1. 9. 2016).

¹⁷ Vgl *Klinke* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Recht der EU (77. Lfg, 2022) Art 281 Rn 62.

Das Gericht entscheidet ebenfalls in Kammern aus drei oder fünf Richtern sowie bei bedeutenden Rechtssachen im Rahmen der Großen Kammer, bestehend aus 15 Richtern.¹⁸ Zudem kann das EuG aber in bestimmten eng abgegrenzten Fällen auch durch Einzelrichter entscheiden (nicht aber zB im Wettbewerbsrecht).¹⁹ Anders als der EuGH verfügt das EuG nicht über ständige Generalanwälte. Ausnahmsweise kann diese Funktion aber einem Richter übertragen werden.²⁰ Das EuG ist weder für Vorabentscheidungs- noch Vertragsverletzungsverfahren zuständig, hat aber zB eine Zuständigkeit für Nichtigkeitsklagen gegen Entscheidungen der Kommission im ersten Rechtszug im Bereich des Wettbewerbsrechts,²¹ was auch den für das Steuerrecht relevanten Bereich des Beihilferechts umfasst (siehe insbesondere die jüngeren Fälle zu Tax Rulings und Verrechnungspreisen, zB *Apple*).²² Umsatzsteuer wird aber in diesen Verfahren so gut wie nie thematisiert und spielt daher als Sachmaterie bisher vor dem EuG keine nennenswerte Rolle.

Gerade im Bereich der Umsatzsteuer hat sich die Zahl der vor dem EuGH anhängigen Fälle in den letzten Jahren recht drastisch erhöht. Dieser Trend dürfte mehrere Ursachen haben: die über die Jahre gestiegene Anzahl an Mitgliedstaaten, die erhöhte Vorlagefreudigkeit nationaler Gerichte sowie die Komplexität des bestehenden Umsatzsteuersystems, die trotz Reformbemühungen auch zukünftig nicht abnehmen dürfte. Der EuGH hat bis zum heutigen Tag etwa 1.000 Urteile und Beschlüsse mit Bezug zur Mehrwertsteuer erlassen.²³ So wurden zB laut der Datenbank des Gerichtshofs im Jahr 1990 acht Entscheidungen (davon zwei Vertragsverletzungsverfahren), im Jahr 2000 21 Entscheidungen (davon fünf Vertragsverletzungsverfahren), im Jahr 2010 39 Entscheidungen (davon fünf Vertragsverletzungsverfahren) und im Jahr 2022 45 Entscheidungen (davon nur ein Vertragsverletzungsverfahren) zur Umsatzsteuer veröffentlicht.²⁴ Im Schrifttum ist daher auch von einer „Inflation“ der Vorabentscheidungsersuchen im Bereich der Umsatzsteuer die Rede.²⁵

Die Anzahl an Verfahren bindet natürlich Ressourcen beim EuGH, was eine Verlängerung der Verfahrensdauer (auch in anderen Rechtsmaterien) befürchten lässt. Nach *Kokott* gibt es daher ein wichtiges Ziel: „Der EuGH muss sich entlasten“ – dies vor allem auch, um sich auf die größere Anzahl an „verfassungsrechtlichen“ Verfahren zu konzentrieren, die durch die steigende Bedeutung der Grundrechte-Charta (GRC) ausgelöst werden.²⁶ „Um es dem Gerichtshof zu ermöglichen, seine Aufgabe weiterhin zu erfüllen“,²⁷ hat der EuGH daher im Dezember 2022 einen Antrag nach Art 281 Abs 2 AEUV auf Änderung der Satzung des Gerichtshofs gestellt, um die Zuständigkeit für Vorabentscheidungsersuchen im Bereich der Umsatzsteuer sowie weiterer fünf Rechtsbereiche an das EuG zu übertragen.

2. Rechtsgrundlagen

Vorabentscheidungsersuchen fallen nach der Grundregel gemäß Art 267 AEUV in den Zuständigkeitsbereich des EuGH. Der AEUV enthält jedoch eine – bisher weniger beachtete – Ausnahme davon: Nach Art 256 Abs 3 AEUV – eingeführt durch den Vertrag von Nizza – ist nämlich das EuG „in besonderen in der Satzung festgelegten Sachgebieten“ für Vorabentscheidungen nach Art 267 AEUV zuständig. Wenngleich dies auf eine potenziell weitreichende Zuständigkeit des EuG hindeutet, so ist derzeit das Gegenteil der Fall: In der derzeit geltenden Satzung sind nämlich keine derartigen Sachgebiete genannt. Der unionsrechtliche Gesetzgeber hat von dieser Möglichkeit der Zuständigkeitsverlagerung mittels Satzung daher bisher nicht Gebrauch gemacht. Dies soll sich mit dem vorliegenden Reformvorschlag des EuGH ändern.

Nach Art 281 AEUV wird die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union in einem besonderen Protokoll festgelegt (derzeit Protokoll Nr 3), das durch das Europäische Parlament und den Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren abgeändert werden kann.²⁸ Dies bedeutet, dass eine Satzungsänderung und damit eine Zuständigkeitsverlagerung von Vorabentscheidungsersuchen auf das EuG unter Mitwirkung des Parlaments erfolgt und – wohl noch viel bedeutender – keine Einstimmigkeit, sondern in der Regel²⁹ „nur“ eine qualifizierte Mehrheit³⁰ im

¹⁸ Art 14, 15 und 28 Verfahrensordnung.

¹⁹ Art 50 Satzung und Art 29 Verfahrensordnung.

²⁰ Art 49 Satzung.

²¹ Siehe Art 256 AEUV.

²² EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission* („Apple“), T-778/16 und T-892/16, nunmehr beim EuGH anhängig unter C-465/20 P.

²³ Auf Basis der Suchmaske, abrufbar auf curia.europa.eu, sind zum Stichtag 10. 2. 2023 zum Gegenstand „Mehrwertsteuer“ 917 Dokumente (Urteile und Beschlüsse des Gerichtshofs) verfügbar. Nach *Lejeune* gab es bereits zum 31. 12. 2021 „1108 VAT cases“ (*Lejeune*, Time to bring Lady Justice back in balance after 52 years of VAT case law, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Kuniga*, CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2021 [2023] 305 [306 und 320]).

²⁴ Zahlen erhoben mittels Suchfunktion auf curia.europa.eu (Dokumente „Urteile“ und „Beschlüsse“, Gegenstand „Mehrwertsteuer“, eingeschränkter Suchzeitraum auf das jeweilige Jahr), zum Stichtag 13. 2. 2022.

²⁵ *Lejeune* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Kuniga*, CJEU – Recent Developments in VAT 2021, 305 (320).

²⁶ Vgl *Kokott*, Reformen der Europäischen Gerichtsverfassung, ZEuP 2023, 1 (3).

²⁷ *EuGH*, Antrag auf Änderung der Satzung, Präambel 3 des Verordnungsentwurfs.

²⁸ Ausgenommen davon sind die Inhalte des Titels I sowie Art 64 Satzung. Diese Bestimmungen sind aber im vorliegenden Fall nicht einschlägig.

²⁹ Die konkret notwendige Beschlussmehrheit hängt davon ab, ob und in welchem Stadium (Lesung) der Antrag abgelehnt, geändert oder angenommen wird (vgl Art 294 AEUV), siehe dazu auch *Kokott*, ZEuP 2023, 1 (3 f).

³⁰ Vgl Art 16 Abs 3 und 4 EUV. Ab dem 1. 11. 2014 gilt als qualifizierte Mehrheit eine Mehrheit von mindestens 55 % der Mitglieder des Rates, gebildet aus mindestens 15 Mitgliedern, sofern die von diesen vertretenen Mitgliedstaaten zusammen mindestens 65 % der Bevölkerung der Union ausmachen. Siehe als Beispiel

Rat erfordert.³¹ Obwohl die Satzung als Teil des Primärrechts gilt,³² ist daher auch keine Ratifikation durch die Mitgliedstaaten, wie bei einer Vertragsänderung, erforderlich. Diese Lockerung und im Verhältnis zu sonstigem Primärrecht einfachere und schnellere Abänderbarkeit³³ der Satzung wurde erst mit dem Vertrag von Lissabon in den AEUV aufgenommen.³⁴

Nach Art 281 AEUV kommt sowohl dem EuGH als auch der Kommission ein Antragsrecht für eine derartige Satzungsänderung zu. Im vorliegenden Fall ist der EuGH selbst aktiv geworden. Die Kommission muss daher vor Lesung und Beschlussfassung im Rat und Parlament noch angehört werden.³⁵ Im Antrag des EuGH ist – neben einer allgemeinen mehrseitigen Begründung – ein Entwurf für die Satzungsänderung in Form einer Verordnung enthalten. Das Kernstück des Reformvorhabens ist die Aufnahme eines neuen Art 50b in die Satzung des Gerichtshofs.

Der EuGH hat sich bereits einmal ausführlich mit der Zuständigkeitsübertragung nach Art 256 Abs 3 AEUV befassen müssen – und zwar in einem Bericht im Jahr 2017, in dem der Gerichtshof im Auftrag des unionsrechtlichen Gesetzgebers mögliche Änderungen der Zuständigkeitsverteilung bei Vorabentscheidungen prüfen sollte.³⁶ Interessanterweise zeigte sich der EuGH in diesem Bericht noch zurückhaltend zu einer derartigen Zuständigkeitsübertragung. Zum damaligen Zeitpunkt (also vor rund fünf Jahren) betonte der EuGH, dass eine inhaltliche Abgrenzung etwaig zu übertragender Sachgebiete schwierig sei, das EuG selbst genug zu tun hätte (insbesondere, da der Reformprozess beim EuG hinsichtlich Erhöhung der Richteranzahl noch nicht abgeschlossen war) und eine Zuständigkeitsübertragung an das EuG

negative Auswirkungen auf die Verfahrensdauer und die Vorlagefreudigkeit der nationalen Gerichte haben könnte.³⁷ Dementsprechend wurde auch in der jüngeren Literatur angemerkt, dass eine Übertragung von Vorabentscheidungen auf das EuG in absehbarer Zeit nicht stattfinden werde.³⁸ Das vorliegende Reformvorhaben – das nun ebenso aus der Feder des EuGH stammt – dürfte daher für viele überraschend kommen. Interessant ist jedoch, dass der EuGH bereits im Bericht aus 2017 – neben Fragen der sozialen Sicherheit – explizit das Zoll- oder Tarifierungsfragen und die indirekte Besteuerung³⁹ als jene Bereiche nannte, bei denen eine Übertragung an das EuG zumindest denkbar sein könnte.⁴⁰

Hervorzuheben ist weiters, dass die Rechtsgrundlage für die Zuständigkeitsübertragung in Art 256 Abs 3 AEUV selbst eine wichtige Einschränkung vorsieht, die auch im Rahmen dieser geplanten Reform zu beachten ist. In besonders bedeutenden Verfahren soll nämlich – selbst bei grundsätzlicher Übertragung der Sachmaterie an das EuG – weiterhin der EuGH über die Vorlagefragen entscheiden. Dies wird durch ein spezielles in Art 256 Abs 3 AEUV und Art 62 Satzung festgelegtes System sichergestellt (siehe genauer Pkt 4.2.).

3. Eckpunkte der Reform im Überblick

Die nun folgende Übersicht soll einen raschen Überblick über das Reformvorhaben geben, bevor einige Aspekte im Detail (Pkt 4.) diskutiert werden.

- **Betroffene Rechtsbereiche:** Nach dem Reformvorschlag soll das EuG zukünftig die exklusive Zuständigkeit für Vorabentscheidungsersuchen nationaler Gerichte haben, die ausschließlich in eines oder mehrere der folgenden besonderen Sachgebiete fallen:⁴¹
 - gemeinsames Mehrwertsteuersystem;
 - Verbrauchsteuern;
 - Zollkodex und zolltarifliche Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur;

das (nicht einstimmige) Abstimmungsergebnis des Rates zur VO (EU, Euratom) 2015/2422, abrufbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_14966_2015_INIT&from=DE (Zugriff am 15. 2. 2023).

³¹ Vgl dazu auch *Pache* in *Vedder/Heintschel von Heinegg*, Europäisches Unionsrecht² (2018) Art 281 Rn 7; *Schwarze/Wunderlich* in *Schwarze/Becker/Hatje/Schoo*, EU-Kommentar⁴ (2019) Art 281 Rn 1; *Wegener* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV⁶ (2022) Art 281 Rn 4.

³² Vgl Art 51 EUV.

³³ Vgl *Klinke* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Recht der EU (77. Lfg, 2022) Art 281 Rn 15.

³⁴ Vgl *Schwarze/Wunderlich* in *Schwarze/Becker/Hatje/Schoo*, EU-Kommentar⁴, Art 281 Rn 1.

³⁵ Ausführlicher zum Verfahren *Kokott*, ZEuP 2023, 1 (3 f).

³⁶ *EuGH*, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422 (2017), abrufbar unter https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2018-01/de_2018-01-12_08-43-52_160.pdf (Zugriff am 11. 2. 2023). Nach Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422 hatte der EuGH bis zum 26. 12. 2017 einen Bericht für das Europäische Parlament, den Rat und die Kommission über mögliche Änderungen an der Verteilung der Zuständigkeit für Vorabentscheidungen gemäß Art 267 AEUV zu erstellen, der gegebenenfalls von legislativen Anträgen begleitet werden konnte. Zum damaligen Zeitpunkt stellte der EuGH keine Anträge auf Satzungsänderungen.

³⁷ *EuGH*, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422, 5 f.

³⁸ Vgl *Dittert* in *von der Groeben/Schwarze/Hatje*, Europäisches Unionsrecht⁷ (2015) Art 256 Rn 22; *Burgstaller* in *Jaeger/Stoeger*, EUV/AEUV (Stand 1. 1. 2018, rdb.at) Art 256 Rn 71; *Karpenstein/Dingemann* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Recht der EU (77. Lfg, 2022) Art 256 Rn 67.

³⁹ Zur Mehrwertsteuer zuvor auch bereits zB *Dittert* in *von der Groeben/Schwarze/Hatje*, Europäisches Unionsrecht⁷, Art 256 Rn 24.

⁴⁰ *EuGH*, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422, 5: „Insoweit könnte man an Zoll- oder Tarifierungsfragen denken oder auch an Fragen der sozialen Sicherheit oder der indirekten Besteuerung.“ Weitere Sachgebiete werden ua diskutiert von *Burgstaller* in *Jaeger/Stoeger*, EUV/AEUV (Stand 1. 1. 2018, rdb.at) Art 256 Rn 75 f mwN.

⁴¹ *EuGH*, Antrag auf Änderung der Satzung, Art 50b Abs 1 des Verordnungsentwurfs.

- Ausgleichs- und Unterstützungsleistungen für Fahr- und Fluggäste;
- System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten.

Laut Antrag des EuGH ist der Bereich der Mehrwertsteuer jener Rechtsbereich mit den meisten Fallzahlen (286 Rechtssachen) in den Jahren 2017 bis 2022 (gefolgt von den Passagierrechten mit 237 Rechtssachen); gemeinsam belaufen sich die Sachmaterien Mehrwertsteuer und Passagierrechte auf über 80 % der durch den Reformvorschlag abgedeckten Verfahren der Jahre 2017 bis 2022.⁴²

- **Einleitung des Verfahrens:** Alle Vorabentscheidungsverfahren sollen weiterhin beim EuGH eingereicht werden, der die sachliche Zuständigkeit prüft und das Vorabentscheidungsersuchen gegebenenfalls an das EuG weiterleitet.⁴³
- **Verfahrensgarantien:**
 - Es sollen auf die jeweiligen Rechtsbereiche spezialisierte Kammern beim EuGH mit einer Richteranzahl zwischen fünf und 15 geschaffen werden.⁴⁴
 - Beim EuGH soll für die betroffenen Sachmaterien das Institut des Generalanwalts etabliert werden.⁴⁵
- **Zusammenwirken mit dem EuGH:** Es ist kein allgemeiner Instanzenzug zum EuGH vorgesehen. Jedoch kann das EuG zur Wahrung der „Einheit oder Kohärenz des Unionsrechts“ einen Fall an den EuGH abtreten oder – falls das EuG den Fall nicht abgetreten hat – der EuGH die Entscheidung des EuG prüfen.⁴⁶

4. Zu den einzelnen Punkten im Detail

4.1. Betroffene Rechtsbereiche und Abgrenzungsfragen

Betreffen Auslegungsfragen eines nationalen Gerichts die oben genannten Rechtsbereiche, so soll zukünftig das EuG über diese Fragen entscheiden. Begründet wird die Auswahl dieser Materien mit vier Argumenten, die sich auch aus dem Bericht des EuGH aus dem Jahr 2017 ableiten lassen:

- **Klare Abgrenzbarkeit der Sachgebiete, um Streitfragen zur Zuständigkeit zu vermeiden:** Es wird im Antrag keine nähere Begründung geliefert, warum dieses Kriterium bei den ausgewählten Bereichen erfüllt ist.
- **Nur wenige Grundsatzfragen:** Das Erfüllen dieses Kriteriums wird insbesondere damit untermauert, dass in den betroffenen Sach-

gebieten in den letzten Jahren nur drei Urteile durch die Große Kammer erfolgt sind.⁴⁷

- **Umfangreicher Grundstock an Rechtsprechung des EuGH:**⁴⁸ Dieser Aspekt wird im Antrag nicht näher diskutiert, ist aber für den Bereich der Mehrwertsteuer wohl als unstrittig zu sehen.
- **Große Zahl an Vorabentscheidungsersuchen** in den betroffenen Rechtsbereichen („Massenverfahren“),⁴⁹ damit eine Arbeitsentlastung des EuGH erreicht wird.⁵⁰ Die ausgewählten Sachmaterien machen laut Antrag des EuGH etwa 20 % aller jährlich dem Gerichtshof vorgelegten Vorabentscheidungsersuchen aus.⁵¹

Im Bericht des EuGH aus 2017 wird als zusätzliches Kriterium auch auf die relativ enge Verbundenheit der Rechtsmaterien mit dem Gegenstand der vom EuG bereits behandelten Rechtsstreitigkeiten hingewiesen.⁵² Diese Voraussetzung wird im Antrag nicht thematisiert und könnte insbesondere für die Umsatzsteuer nicht erfüllt werden, da das EuG – wie bereits angemerkt – bisher nur im Ausnahmefall mit Umsatzsteuer befasst war.⁵³

Die Aufzählung der Sachmaterien enthält – bis auf den Zollkodex – keine Verweise auf Sekundärrechtsgrundlagen. Insbesondere werden weder die MwStSyst-RL⁵⁴ noch andere mit der Umsatzsteuer verknüpfte Rechtsgrundlagen explizit genannt (zB die DVO [EU] 2011/282⁵⁵). Wenngleich dies Flexibilität im Falle zukünftiger Änderungen oder Verabschiedung neuer Rechtsgrundlagen (wie zB Richtlinien oder Durchführungsverordnungen) gibt, kann dies zugleich auch zu Rechtsunsicherheit führen. So ist zB fraglich, ob auch die Auslegung der VO (EU) 904/2010 zur Zusammenarbeit der Behörden⁵⁶ unter den Begriff „gemeinsames Mehrwertsteuersystem“ fällt.

⁴⁷ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, 5.

⁴⁸ EuGH, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422, 5: „in denen es eine langjährige und gefestigte Rechtsprechung gibt“.

⁴⁹ EuGH, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422, 5: „die für den Gerichtshof ‚Massenverfahren‘ darstellen“.

⁵⁰ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, 4.

⁵¹ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, 5.

⁵² EuGH, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422, 5.

⁵³ Ähnlich kritisch Pfeiffer, Zuständigkeit für Vorabentscheidungsersuchen, SWK 3/2023, 81 (84), der darauf hinweist, dass es durchaus (andere) Sachmaterien gibt, bei denen das EuG bereits Expertise aufgebaut hat.

⁵⁴ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347 vom 11. 12. 2006, S 1.

⁵⁵ Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15. 3. 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 77 vom 23. 3. 2011, S 1.

⁵⁶ Verordnung zur Zusammenarbeit der Behörden (EU) 904/2010 des Rates vom 7. 10. 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl L 268 vom 12. 10. 2010, S 1.

⁴² Vgl die Statistiken in EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, Anhang 3.

⁴³ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, Art 50b Abs 2 des Verordnungsentwurfs.

⁴⁴ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, Präambel 10 und 11 des Verordnungsentwurfs.

⁴⁵ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, Präambel 9 des Verordnungsentwurfs.

⁴⁶ Art 256 Abs 3 AEUV.

Der EuGH würde weiterhin für Vorabentscheidungsersuchen zuständig sein, die sich zwar den genannten besonderen Sachgebieten zuordnen lassen, „*aber auch andere Sachgebiete betreffen*“.⁵⁷ Oder mit anderen Worten: „*Gebietsübergreifende Fragen zur Auslegung oder Gültigkeit*“ des Unionsrechts sollen vom EuGH behandelt werden.⁵⁸ Zudem soll der EuGH auf Basis der primärrechtlichen Ausnahmen in Art 256 Abs 3 AEUV weiterhin für Fragen grundsätzlicher Bedeutung zuständig sein – dies allerdings nicht automatisch, sondern nur, wenn die „*Grundsätzlichkeit*“, dh Bedeutung, der Rechtssache vom EuG rechtzeitig vorab oder vom Ersten Generalanwalt des EuGH rechtzeitig nach Erlass der Entscheidung des EuG erkannt wird (siehe hierzu genauer Pkt 4.2.).

Inhaltliche Abgrenzungsschwierigkeiten könnten sich im Bereich der Umsatzsteuer insbesondere dann stellen, wenn bei der Auslegung einer Norm der MwStSyst-RL allgemeine Grundsätze des Unionsrechts, wie zB das allgemeine Missbrauchs- und Betrugsverbot,⁵⁹ der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz⁶⁰ oder der Grundsatz der Rechtssicherheit⁶¹, mit zu berücksichtigen sind. In derartigen Fällen erfordert die „Lösung“ der Vorabentscheidung nicht nur eine Auslegung der MwStSyst-RL, sondern auch eine Auslegung und Anwendung dieser allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil des EU-Primärrechts sind.⁶² Gerade im Bereich der Umsatzsteuer gibt es besonders viele Verfahren zu Missbrauch, Betrug und zur Verhältnismäßigkeit von staatlichen (Anti-Missbrauchs/Betrugs-)Maßnahmen.^{63, 64} Betrachtet man derartige Rechtssachen nicht als „Querschnittsmaterien“, so könnten sie (alternativ) als Verfahren grundsätzlicher Natur iSd Art 256 Abs 3 AEUV qualifizieren, deren Erledigung durch das EuG die Kohärenz des Unionsrechts zu

beeinträchtigen droht.⁶⁵ Egal, ob Querschnittsmaterie oder Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung, in beiden Fällen sollte der EuGH die Entscheidung fällen; der Weg dorthin wäre jedoch ein anderer: Im Falle der Qualifikation als Querschnittsmaterie könnte der EuGH die Vorabentscheidung auf Basis des vorgeschlagenen Art 50b Abs 2 der Satzung erst gar nicht an das EuG weiterleiten; im Falle der Qualifikation als Rechtssache grundsätzlicher Bedeutung müsste der EuGH den Fall zunächst an das EuG weiterleiten, dieses könnte aber das Verfahren an den EuGH abtreten. Eine Identifizierung von Querschnittsmaterien und Rechtssachen grundsätzlicher Bedeutung sowie eine klare Trennung zwischen diesen beiden Instituten erscheinen, insbesondere bei potenzieller Relevanz allgemeiner Rechtsgrundsätze schwierig, und werden das EuG und den EuGH vor Herausforderungen stellen.

Wie Pfeiffer⁶⁶ richtig hervorhebt, liegt die Formulierung der Vorlagefragen – und damit des betroffenen sachlichen Bereichs – zudem in der Hand der vorlegenden nationalen Richter. Nationale Richter könnten daher durch Bezugnahme auf allgemeine Grundsätze, die GRC, die Grundfreiheiten oder Beihilferecht in den Vorlagefragen eine Behandlung durch den EuGH „erzwingen“.⁶⁷ Vor dem Hintergrund dieser schwierigen Abgrenzungsfragen und dem Ermessen nationaler Richter ist daher anzunehmen, dass eine nicht unbedeutende Zahl an Vorabentscheidungsverfahren zu „Grundsatz- oder Querschnittsfragen“ iZm Umsatzsteuer weiterhin beim EuGH landen könnte.⁶⁸

Die Zuständigkeit des EuG in den genannten Sachmaterien würde sowohl die Auslegung als auch die Gültigkeit von Unionsrecht betreffen,

⁵⁷ *EuGH*, Antrag auf Änderung der Satzung, Präambel 8 des Verordnungsentwurfs.

⁵⁸ *EuGH*, Antrag auf Änderung der Satzung, 4.

⁵⁹ Vgl insbesondere *EuGH* 22. 11. 2017, *Cussens*, C-251/16, Rn 31 f; ähnlich auch bereits *EuGH* 18. 12. 2014, *Schoenimport „Italmoda“*, C-131/13, C-163/13 und C-164/13, Rn 62.

⁶⁰ Vgl zB *EuGH* 23. 11. 2017, *Enzo Di Maura*, C-246/16, Rn 25.

⁶¹ Vgl zB *EuGH* 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Rn 26.

⁶² Noch weitergehender könnte sogar argumentiert werden, dass alle Fälle zum Neutralitätsgrundsatz – der ein Auslegungsgrundsatz für eine Vielzahl mehrwertsteuerlicher Bestimmungen ist – in einem engen Zusammenhang zu allgemeinen Rechtsgrundsätzen stehen, da der Neutralitätsgrundsatz nach der *EuGH*-Rechtsprechung nur eine Ausprägung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes ist.

⁶³ Vgl *Lejeune*, 51 Years of Case Law in VAT, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Kuniga*, *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2020 (2022)* 247 (259 f).

⁶⁴ Würden alle Fälle, in denen allgemeine Rechtsgrundsätze eine Rolle spielen, als Querschnittsmaterie in die Zuständigkeit des *EuGH* fallen, so wäre die Zuständigkeitsübertragung aber wohl sinnentleert. Schließlich müssen bei der Auslegung einer Bestimmung unter Anwendung der systematischen Interpretationsmethode häufig allgemeine (übergeordnete) Grundsätze mitberücksichtigt werden.

⁶⁵ In diesem Sinne auch *EuGH*, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422, 5: „*Vorabentscheidungsersuchen können gleichzeitig Fachmaterien und die Auslegung grundlegender Bestimmungen der Verträge oder eines Gesetzgebungsakts betreffen. Umgekehrt können dem Anschein nach unbedeutende oder fachspezifische Ersuchen Grundsatz- oder Querschnittsfragen aufwerfen, die mit dem Urheber des Vorabentscheidungsersuchens oder dessen Gegenstand in Zusammenhang stehen und nur durch eine Grundsatzentscheidung des Gerichtshofs zu beantworten sind*“, sowie die dazugehörige FN 12: „*Dies ist z. B. bei zahlreichen Vorlagen zur Vorabentscheidung auf dem Gebiet des Steuerwesens der Fall. Es kommt nicht selten vor, dass Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung bestimmter Vorschriften der [MwStSyst-RL] Fragen enthalten, die so grundlegende Begriffe wie den des Rechtsmissbrauchs betreffen. Als Beispiel wäre hier die Rechtssache Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) anzuführen, bei der es sich im Grunde um eine Mehrwertsteuersache handelte, in der sich der Gerichtshof aber veranlasst sah, ein Grundsatzurteil zum Anwendungsbereich der Charta der Grundrechte der Europäischen Union zu erlassen.*“

⁶⁶ Vgl Pfeiffer, SWK 3/2023, 81 (84).

⁶⁷ Es ist davon auszugehen, dass eine Behandlung des „eigenen“ Verfahrens vor dem *EuGH* für nationale Richter deutlich attraktiver ist; die Reform könnte daher einen (unerwünschten) Anreiz schaffen, Vorlagefragen in einer möglichst breiten Form mit Bezugnahme auf allgemeine Grundsätze zu formulieren. Ähnlich auch bereits *Dittert* in *von der Groeben/Schwarze/Hatje*, *Europäisches Unionsrecht*⁷, Art 256 Rn 25.

⁶⁸ Ähnlich *EuGH*, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422, 5.

da Vorabentscheidungsersuchen nach Art 267 AEUV für beides gestellt werden können und weder Art 256 AEUV noch der Entwurf der Satzungsänderung Gültigkeitsfragen ausschließen. Das EuG könnte daher zukünftig womöglich einen Sekundärrechtsakt (zB eine Bestimmung der MwStSyst-RL) im Rahmen einer Vorabentscheidung für ungültig erklären, wenn dieser mit Verfahrensmängeln behaftet ist. Zudem wäre das EuG dem Grunde nach wohl auch für Gültigkeitsprüfungen von Bestimmungen der DVO (EU) 282/2011 („Tertiärrecht“) im Lichte der MwStSyst-RL zuständig,⁶⁹ die in Zukunft aufgrund der ständigen Erweiterung der Durchführungsverordnung vermehrt auftreten könnten. Die Prüfung und Ungültigerklärung von Bestimmungen einer Richtlinie oder Verordnung wegen eines Verstoßes gegen Primärrecht (zB GRC, Grundfreiheiten) sollte jedoch weiterhin nur in die Zuständigkeit des EuGH fallen.⁷⁰ In diesen Fällen geht es schließlich nicht (nur) um die Auslegung der jeweiligen Sachmaterie, sondern primär um die Auslegung der jeweiligen Bestimmungen des Primärrechts (zB Grundrecht der GRC), wofür dem EuG keine Zuständigkeit eingeräumt wird.⁷¹

Hervorzuheben ist weiters, dass die geplante Zuständigkeitsübertragung nur Vorabentscheidungsverfahren betrifft. Vertragsverletzungsverfahren durch die Kommission (oder einen Mitgliedstaat) zu denselben Rechtsmaterien werden weiterhin beim EuGH landen. Wenn gleich es im Bereich der Umsatzsteuer vergleichsweise wenig Vertragsverletzungsverfahren gibt und der EuGH daher mit diesen Verfahren nicht überbürdet wird, so kann dies dazu führen, dass der EuGH in einem Vertragsverletzungsverfahren über eine ähnliche Rechtsfrage wie das EuG zu urteilen hat. Das EuG und der EuGH könnten daher die gleiche Bestimmung parallel letztverbindlich auslegen.⁷² Es wäre sogar denkbar – und ist in der Vergangenheit bereits eingetreten⁷³ –, dass zur selben Rechtsfrage gleichzeitig oder zeitnah sowohl ein Vorabentscheidungsverfahren als auch ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet werden. Fraglich ist, wie in diesen Fällen eine Einheitlichkeit ge-

wahrt werden kann. Eine Zentralisierung dieser Verfahren beim EuGH wäre zwar unter Anwendung des Art 256 Abs 3 AEUV theoretisch möglich; es ist aber zweifelhaft, ob dieses System tatsächlich immer effizient funktionieren würde (siehe Pkt 4.2.).

4.2. Zuständigkeit des EuGH bei Grundsatzentscheidungen

Im Reformpaket ist kein allgemeiner Instanzenzug zum EuGH vorgesehen. Die Entscheidungen des EuG hätten daher in der überwiegenden Anzahl „endgültigen Charakter“⁷⁴ und könnten vom vorlegenden Gericht, Mitgliedstaat, von der Kommission oder den Steuerpflichtigen nicht vor dem EuGH bekämpft werden.

Trotz der geplanten Zuständigkeit des EuG in einzelnen Rechtsbereichen sollen sämtliche Vorabentscheidungsersuchen nach dem vorgeschlagenen Art 50b Abs 2 der Satzung beim EuGH eingereicht werden. Der EuGH soll sodann die Zuständigkeit prüfen und das Ersuchen dann gegebenenfalls an das EuG weiterleiten, wenn eines der genannten Sachgebiete exklusiv betroffen ist.⁷⁵ Durch diese generelle Vorgehensweise soll den nationalen Gerichten die Prüfung der Zuständigkeit erspart bleiben und sollen diese nur eine Anlaufstelle haben.⁷⁶ Der EuGH hat im Rahmen dieser Prüfung zu entscheiden, ob das Verfahren aufgrund ausschließlicher Betroffenheit einer Sachmaterie gemäß Art 50b Abs 1 der Satzung an das EuG weiterzuleiten ist, und kann auf Basis des Art 50b Abs 2 der Satzung keine Rechtssachen an sich ziehen, bei denen er der Auffassung ist, dass diesen grundsätzliche Bedeutung zukommt.⁷⁷

Jedoch gebietet Art 256 Abs 3 AEUV, dass bedeutsame Rechtssachen weiterhin dem EuGH zur Entscheidung obliegen sollen. Dies wird allerdings nicht durch einen Instanzenzug oder eine Zuständigkeit von Beginn an, sondern durch zwei andere Möglichkeiten sichergestellt: Vorrangig soll das EuG Rechtssachen, die eine „Grundsatzentscheidung erforder[n]“ und „die die Einheit oder die Kohärenz des Unionsrechts berühren“, an den EuGH verweisen. Tut dies das EuG nicht und ist der EuGH später der Ansicht, dass die Entscheidung des EuG die Kohärenz des Unionsrechts gefährden könnte, dann kann der EuGH diese Entscheidung „überprüfen“. Diese Überprüfung kann allerdings nur stattfinden, wenn bestimmte Formalvoraussetzungen eingehalten werden: Nach (dem bereits jetzt gültigen) Art 62 der Satzung muss der Erste Generalanwalt⁷⁸ dem EuGH innerhalb eines Monats nach Verkündung der Entscheidung des EuG eine derartige Überprüfung vorschlagen. Ein

⁶⁹ Vgl dazu zB den anhängigen Fall *Fenix International*, C-695/20, zur Frage der Gültigkeit des Art 9a DVO (EU) 282/2011 im Lichte der Vorgaben des Art 28 MwStSyst-RL. Schlussanträge liegen bereits vor (Schlussanträge GA Rantos 15. 9. 2022, *Fenix International*, C-695/20).

⁷⁰ Siehe zB die Rs *RPO* (EuGH 7. 3. 2017, *RPO*, C-390/15) und *Schmelz* (EuGH 26. 10. 2010, *Schmelz*, C-97/09). Beide Rechtssachen wurden von der Großen Kammer des EuGH entschieden und sollten daher auch aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfragen auf Basis des Art 256 Abs 3 AEUV weiterhin beim EuGH landen.

⁷¹ In diesem Sinne auch *Kokott*, ZEuP 2023, 1 ff, wonach die Reform gerade bezweckt, dem EuGH mehr Raum und Zeit für „verfassungsrechtliche“ Verfahren zu geben.

⁷² Vgl *Kokott*, ZEuP 2023, 1 (6).

⁷³ Siehe zB die beinahe parallellaufenden Verfahren zur Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes auf E-Books in EuGH 5. 3. 2015, *Kommission/Frankreich* und *Kommission/Luxemburg*, C-479/13 und C-502/13, sowie EuGH 11. 9. 2014, *K Oy*, C-219/13.

⁷⁴ *EuGH*, Antrag auf Änderung der Satzung, 6.

⁷⁵ *EuGH*, Antrag auf Änderung der Satzung, Art 50b Abs 2 des Verordnungsentwurfs.

⁷⁶ *EuGH*, Antrag auf Änderung der Satzung, Präambel 8 des Verordnungsentwurfs.

⁷⁷ *EuGH*, Antrag auf Änderung der Satzung, 6.

⁷⁸ Dies wäre derzeit *Maciej Szpunar* aus Polen.

Antragsrecht anderer Organe (zB Kommission) oder der Parteien ist nicht vorgesehen. Der EuGH hat dann innerhalb eines Monats nach diesem Vorschlag zu entscheiden, ob die Entscheidung zu überprüfen ist oder nicht und dann – im Falle der Überprüfungswürdigkeit – im Eilverfahren eine Entscheidung zu fällen.⁷⁹ Selbst wenn dem Ersten Generalanwalt für die Zwecke dieser Prüfung ein größeres Team zur Verfügung stehen sollte, scheint mehr als fraglich, ob die recht kurze Frist von einem Monat tatsächlich gewährleistet, dass alle bedeutenden Rechtssachen rechtzeitig identifiziert werden. Nach herrschender Ansicht sollte eine derartige Überprüfung aber ohnehin nur in „Ausnahmefällen“⁸⁰ bzw. „Extremfällen“⁸¹ stattfinden, da sie zu einer wohl nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen würde.

Da eine Übertragung an den EuGH bzw. Überprüfung durch diesen nur bei Gefahr der Beeinträchtigung der „Kohärenz des Unionsrechts“ vorgenommen werden und nur im Ausnahmefall greifen soll, ist zudem fraglich, ob etwaig drohende Widersprüche bei der Auslegung einzelner Bestimmungen der MwStSyst-RL (zB zu den Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs oder der Organschaft) unter diese Bestimmung fallen können. So hat auch der EuGH selbst im Bericht 2017 angemerkt, dass das Überprüfungsverfahren nach Art 256 Abs 3 AEUV „kein wirksames Mittel [ist], um mögliche divergierende Ansätze zwischen der Rechtsprechung des Gerichtshofs und des Gerichts zu verhindern“.⁸²

Im Lichte der potenziellen Unzulänglichkeiten des Überprüfungsverfahrens in Art 256 Abs 3 AEUV hielt der EuGH im Bericht 2017 fest, dass eine teilweise Übertragung der Zuständigkeit für Vorabentscheidungen auf das EuG „erfordern [würde], konkrete Maßnahmen zur Umsetzung von Art 256 Abs 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in Betracht zu ziehen, um der Gefahr vorzubeugen, dass [...] Fragen unterschiedlich behandelt werden, was der Rechtssicherheit und dem Vertrauen, das die nationalen Gerichte und die Rechtssuchenden in das Unionsorgan setzen, Abbruch tun könnte“.⁸³ Interessanterweise enthält der Antrag aber im Hinblick auf Art 256 Abs 3 AEUV nun keine weiteren Konkretisierungen.

Nach *Kokott* verfolgt das Reformvorhaben des EuGH einen alternativen Weg, um die Zentralisierung von Grundsatzfragen beim EuGH sicherzustellen, nämlich die „umgekehrte Vorgehensweise“ zu der in Art 256 Abs 3 AEUV vorgeschriebenen Abfolge: Der EuGH soll bei Einlan-

gen des Vorabentscheidungsersuchens prüfen, ob ein Fall „verfassungsrechtlichen Charakter“ hat und ihn diesfalls erst gar nicht an das EuG weiterleiten.⁸⁴ Aus dem veröffentlichten Antrag des EuGH lässt sich ein derartiger Plan allerdings nicht eindeutig schließen. Im Gegenteil: Es wird betont, „dass die vom Gerichtshof in diesem Zusammenhang vorgenommene Prüfung [Zuständigkeit] nicht darin besteht, zu beurteilen, ob es zweckmäßig ist, die Rechtssache an das Gericht zu verweisen oder sie angesichts der Bedeutung der zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen beim Gerichtshof zu belassen“. Die Prüfung der Zuständigkeit nach dem vorgeschlagenen Art 50b Abs 2 der Satzung beim EuGH zielt vielmehr „ausschließlich darauf ab, die Einhaltung des Grundsatzes der begrenzten Einzelermächtigung zu gewährleisten, da Artikel 256 Absatz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dem Gericht keine Zuständigkeit für Vorabentscheidungen über Vorlagefragen überträgt, die nicht in eines oder mehrere der in der Satzung festgelegten besonderen Sachgebiete fallen“.⁸⁵ Der EuGH soll demnach keine Rechtssachen von allgemeiner Bedeutung an sich ziehen, sondern nur die sachliche Zuständigkeit auf Basis der dem EuG zugewiesenen Materien prüfen. Dies ist insofern überzeugend, als eine Verlagerung der Zuständigkeit bei bedeutenden Rechtssachen nach Art 256 Abs 3 AEUV grundsätzlich allein dem EuG obliegt und eine dem Art 256 Abs 3 AEUV „umgekehrte“ Vorgehensweise durch eine Satzungsregelung im Lichte des Stufenbaus der Rechtsordnung eher fragwürdig scheint.⁸⁶

Wenngleich im Lichte der Vorgaben des Art 256 Abs 3 AEUV zumindest fragwürdig, scheint der von *Kokott* illustrierte Weg dennoch praktisch über den Umweg der Prüfung der sachlichen Zuständigkeit denkbar. Da die Abgrenzungsfragen zwischen Querschnittsmaterien und Rechtssachen grundsätzlicher Bedeutung durchaus diffizil sind (siehe Pkt 4.1.), kommt dem EuGH wohl ein Ermessensspielraum bei der Zuständigkeitsprüfung zu. Da viele Mehrwertsteuerverfahren (auch) allgemeine Rechtsgrundsätze zumindest tangieren, könnte der EuGH diese Verfahren als „Querschnittsmaterien“ einordnen und die „ausschließliche“ Betroffenheit des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems iSd vorgeschlagenen Art 50b Abs 1 der Satzung verneinen, wenn er ein bestimmtes Verfahren nicht an das EuG weiterleiten, sondern an sich ziehen möchte.⁸⁷

⁷⁹ Vgl Art 62a Satzung; ausführlicher zum Verfahren *Karpenstein/Dingemann* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Recht der EU (77. Lfg, 2022) Art 256 Rn 72 bis 74.

⁸⁰ Vgl *Karpenstein/Dingemann* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Recht der EU (77. Lfg, 2022) Art 256 Rn 70 f. Siehe auch Wortlaut in Art 256 Abs 3 letzter Satz AEUV.

⁸¹ *Kokott*, ZEuP 2023, 1 (6).

⁸² *EuGH*, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422, 6 f.

⁸³ *EuGH*, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422, 5 f.

⁸⁴ Vgl *Kokott*, ZEuP 2023, 1 (6).

⁸⁵ *EuGH*, Antrag auf Änderung der Satzung, 6.

⁸⁶ Wenngleich sowohl Art 256 Abs 3 AEUV als auch die Satzung des Gerichtshofs Teil des Primärrechts sind, kann die Satzung nach Art 281 AEUV verfahrensrechtlich einfacher (zB ohne Einstimmigkeit im Rat) als der Vertrag selbst geändert werden.

⁸⁷ Beachtenswert ist zudem, dass nach Art 50b Abs 2 Satzung die Zuständigkeitsprüfung durch den EuGH „gemäß den in seiner Verfahrensordnung vorgesehenen Modalitäten“ erfolgen soll. Es wäre daher auch denkbar, dass weitere Details zur Zuständigkeitsprüfung durch den EuGH – die die Erläuterungen von *Kokott* stützen – noch in die Verfahrensordnung aufgenommen werden.

4.3. Verfahrensgarantien

In der Präambel zum Entwurf der Satzungsänderung wird betont, dass „*sich das Gericht Verfahrensvorschriften geben [wird], die denjenigen entsprechen, die der Gerichtshof bei der Behandlung von Vorabentscheidungsersuchen anwendet*“.⁸⁸

Folgende Verfahrensgarantien werden explizit thematisiert: die Schaffung spezialisierter Kammern mittlerer Größe und die Etablierung der Rolle des Generalanwalts.⁸⁹ Wie die Kammer des EuG konkret zusammengesetzt ist und wie die Bestellung des Generalanwalts funktioniert, wird im Entwurf der Satzung selbst jedoch nicht festgelegt, sondern in die Verantwortung der Verfahrensordnung des EuG gegeben.⁹⁰ Dem Reformvorschlag liegt (noch) kein Abänderungsvorschlag für diese Verfahrensordnung bei.

4.3.1. Spezialisierte Kammern

Im vorgeschlagenen Art 50b Abs 3 der Satzung wird allgemein festgehalten, dass die Verfahren „*den zu diesem Zweck bestimmten Kammern*“ beim EuG zugewiesen werden sollen. Aus dieser kurzen Wortfolge lässt sich schließen, dass im Rahmen der Reform spezialisierte Kammern geschaffen werden sollen. Dies bestätigt sich in der Präambel zur Satzungsänderung, wo präziser erläutert wird, dass in Anbetracht „*der Besonderheiten des Vorabentscheidungsverfahrens [diese Vorabentscheidungsersuchen] Kammern des Gerichts zugewiesen werden, die zu diesem Zweck bestimmt sind*“.⁹¹ Die Schaffung spezialisierter Kammern soll eine „*größere Kohärenz bei der Behandlung von Vorabentscheidungsersuchen fördern, [...], da alle diese Vorabentscheidungsersuchen von derselben Kammer bzw denselben Kammern des Gerichts behandelt werden*“.⁹² Es ist davon auszugehen, dass nicht nur eine Kammer für alle sechs Sachgebiete gemeinsam, sondern mehrere Kammern geschaffen werden würden. Denkbar wäre zB aber auch eine gemeinsame für Mehrwertsteuer und Zoll oder Mehrwertsteuer und Verbrauchssteuern. Diese Kammern sollen „*mittlerer Größe*“ sein, dh aus fünf bis 15 Richtern bestehen.⁹³ Die Schaffung einer Großen Kammer wird nicht für notwendig erachtet, da Fragen von grundsätzlicher Bedeutung auf Basis des Art 256 Abs 3

UAbs 2 AEUV vom EuG ohnehin an den EuGH verwiesen werden sollten.⁹⁴

Wenngleich die Schaffung eines auf die Steuern spezialisierten Gerichts (oder einer Kammer) auf EU-Ebene im Schrifttum teilweise gefordert wird,⁹⁵ so bringt ein derartiges System auch Nachteile mit sich.⁹⁶ Insbesondere besteht die Gefahr, dass das spezialisierte Gericht und die darin „beheimateten“ Richter isoliert agieren und dadurch Inkonsistenzen und sogar Widersprüche bei der Anwendung allgemeiner Rechtsgrundsätze im Verhältnis zur allgemeinen Gerichtsbarkeit entstehen (zB ein eigenes Verständnis von Rechtsmissbrauch). Ein spezialisiertes Gericht ist zudem potenziell unattraktiver für Richter (Qualitätsverlust) und birgt auch die Gefahr, dass eine abgeschottete kleine „Gemeinschaft“ (kleine Gruppe von Anwälten und Richtern) entsteht, was die Unabhängigkeit der Entscheidungen beeinträchtigen könnte.⁹⁷ Darüber hinaus haben Generalisten aufgrund ihrer breiteren Erfahrung eher das gesamte Bild im Blick (wie insbesondere wirtschaftliche oder gesellschaftliche Auswirkungen auf den Binnenmarkt), wohingegen Spezialisten (häufig auch „Techniker“ im Bereich der Umsatzsteuer genannt) leichter dazu tendieren könnten, sich in Details zu verlieren.

Auf der positiven Seite der Waagschale könnte eine Spezialisierung auf Ebene der Richter aber natürlich dazu beitragen, die Qualität der mehrwertsteuerlichen Urteile zu verbessern.⁹⁸ So gibt es doch immer wieder Urteile, die in der Fachwelt und Praxis erhebliches Kopfzerbrechen auslösen, wie zB vor Kurzem das Urteil zur deutschen Organschaftsregelung.⁹⁹ Zu bedenken ist allerdings, dass es wohl einige Zeit dauern würde, bis ein hinreichendes Fachwissen auf Ebene des EuG aufgebaut wird. Soweit ersichtlich ist (zumindest kurzfristig) nicht ange-dacht, dass neue Richter mit Fachkenntnissen in

⁸⁸ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, Präambel 9 des Verordnungsentwurfs.

⁸⁹ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, 6 bis 8.

⁹⁰ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, Art 50b Abs 3 des Verordnungsentwurfs: „*An das Gericht weitergeleitete Vorabentscheidungsersuchen werden nach den in seiner Verfahrensordnung festgelegten Modalitäten den zu diesem Zweck bestimmten Kammern zugewiesen. In diesen Rechtssachen wird nach den in der Verfahrensordnung festgelegten Modalitäten ein Generalanwalt bestellt.*“

⁹¹ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, Präambel 10 des Verordnungsentwurfs.

⁹² EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, 7.

⁹³ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, Präambel 11 des Verordnungsentwurfs.

⁹⁴ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, 7.

⁹⁵ Vgl Englisch, Development of the EU VAT System, in Lang/Rust/Pistone/Schuch/Staringer/Raponi, CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2013 (2014) 21 (26); Lejeune in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Kuniga, CJEU – Recent Developments in VAT 2020, 247 (270 ff).

⁹⁶ Siehe eine umfassende Analyse aller Vor- und Nachteile eines spezialisierten Gerichts: Hellerstein, Specialized Tax Courts in Multijurisdictional systems: An American Perspective, in Lang/Rust/Pistone/Schuch/Staringer/Raponi, CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015 (2016) 101 (101 ff).

⁹⁷ Hellerstein in Lang/Rust/Pistone/Schuch/Staringer/Raponi, CJEU – Recent Developments in VAT 2015, 101 (101 ff).

⁹⁸ Vgl so auch Pfeiffer, SWK 3/2023, 81 (83).

⁹⁹ EuGH 1. 12. 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20; vgl dazu zB Borns/Mittendorfer, EuGH C-141/20 und C-269/20 – Der Anfang vom Ende der deutschen (und österreichischen) Organschaftsregelung? ecolex 2023, in Druck; Geringer, Die Zukunft der umsatzsteuerlichen Organschaft im Licht der EuGH-Entscheidungen in den Rs Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie und Finanzamt T gegen S, ÖStZ 2023, 15 (15 ff).

den jeweiligen Bereichen aufgenommen werden; sich in die bestehende Rechtslage und Judikatur von rund 1.000 EuGH-Urteilen zur Umsatzsteuer einzuarbeiten, wird für die bestehende Richterschaft, die bisher mit Umsatzsteuer und Steuerrecht im Allgemeinen wohl nur wenig zu tun hatte, durchaus herausfordernd. Ähnliches wird wohl auch für die anderen Rechtsgebiete, wie zB Passagierrechte und Zollrecht, gelten.

4.3.2. Generalanwalt

In der Präambel zum Reformvorschlag wird betont, dass „*sich das Gericht Verfahrensvorschriften geben [wird], die denjenigen entsprechen, die der Gerichtshof bei der Behandlung von Vorabentscheidungsersuchen anwendet, ua, was die Bestellung eines Generalanwalts betrifft.*“¹⁰⁰ Da auf Ebene des EuG keine ständigen Generalanwälte bestehen und diese auch nicht eigens geschaffen werden dürften, ist davon auszugehen, dass entsprechend der derzeit gültigen Satzung Richter des EuG (die nicht Teil der entscheidenden Kammer sind) die Rolle des Generalanwalts ausüben würden.¹⁰¹ Übernimmt ein Richter die Rolle eines Generalanwalts, so ist jedoch zumindest fraglich, ob damit praktisch wirklich die gleichen Verfahrensgarantien wie vor dem EuGH geboten werden können. Bisher wurde von der Möglichkeit eines Generalanwalts auf Ebene des EuG in der Praxis nicht Gebrauch gemacht;¹⁰² die Richter (und ihre Teams) sind daher nicht darin „geübt“, in die Rolle des Generalanwalts zu schlüpfen. Generalanwälte auf Ebene des EuGH, wie zB *Julianne Kokott* oder *Melchior Wathelet*¹⁰³, übernehmen zudem nicht selbst die Rolle des Richters¹⁰⁴ und fällen daher keine Entscheidungen. Sie scheinen vor diesem Hintergrund „freier“ in ihrer Lösungsfindung und schlagen dem EuGH oftmals auch innovative (beinahe provokante) Auslegungsmöglichkeiten des Unionsrechts vor, die bis zu einer Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung reichen können.¹⁰⁵ Ist nun ein Richter fallweise auch Generalanwalt, besteht die Gefahr, dass diese „freie Denke“ verloren geht. Der als Gene-

ralanwalt agierende Richter könnte nämlich in anderen umsatzsteuerlichen Verfahren auch an Entscheidungen beteiligt sein und müsste daher in Schlussanträgen potenziell seine eigenen Entscheidungen hinterfragen.

Auf den Punkt gebracht

Wie der EuGH selbst bereits festhielt, ist die Änderung der gerichtlichen Zuständigkeit beim Vorabentscheidungsverfahren als „*Schlüsselement*“ des Gerichtssystems der Union „*ein äußerst heikles Unterfangen*“.¹⁰⁶ Vor dem Hintergrund der zahlreichen Kritikpunkte, die der EuGH selbst an einer derartigen Übertragung noch im Jahr 2017 geäußert hat, ist der Reformvorschlag doch überraschend. Ob und wann der Reformvorschlag des EuGH vom Rat und Parlament verabschiedet wird, ist derzeit noch unklar. Da allerdings – anders wie bei Sekundärrecht im Steuerrecht und für Vertragsänderungen – für die Reform der Gerichtszuständigkeit keine Einstimmigkeit erforderlich ist und Satzungsänderungen bisher vom Rat meist angenommen wurden,¹⁰⁷ stehen die Karten nicht schlecht.¹⁰⁸

Das effektive Funktionieren des vorgeschlagenen Systems hängt stark von der praktischen Handhabung der Zuständigkeitsverteilung zwischen EuGH und EuG und der Akzeptanz des „neuen“ Gerichts bei den nationalen Gerichten und Richtern ab. Nimmt der EuGH seine Rolle als oberstes Gericht und Hüter des Unionsrechts ernst, so müsste er sich auch weiterhin in die wichtigsten Grundsatzurteile im Bereich der Mehrwertsteuer einschalten, dies aber – um tatsächlich eine Entlastungswirkung zu ermöglichen – auf möglichst wenig Fälle beschränken. Dieser Balanceakt scheint äußerst schwierig, da viele mehrwertsteuerliche Verfahren auch einen Zusammenhang zu unionsrechtlichen Grundsätzen und zum Binnenmarkt im Allgemeinen haben können.

Gewisse Doppelgleisigkeiten und damit verbunden potenzielle Divergenzen bei der Auslegung einzelner Bestimmungen der MwStSyst-RL zwischen EuG und EuGH ließen sich zudem nicht vermeiden. Selbst wenn das EuG dem Grunde nach für Vorabentscheidungen zur Mehrwertsteuer ausschließlich zuständig wird, so verblieben alle Vertragsverletzungsverfahren zur Mehrwertsteuer sowie Vorabentscheidungsverfahren mit Vorlagefragen mit Querschnittsmaterien und/oder (starkem) Bezug zu Primärrecht (allgemeine Rechtsgrundsätze, GRC) – beides beeinflussbar durch die vorlegenden Richter – weiterhin beim EuGH.

Die Autorin dankt Univ.-Prof. Michael Lang und Assistant Professor Moritz Scherleitner für die kritische Durchsicht des Manuskripts und wertvolle Anregungen.

¹⁰⁰ EuGH, Antrag auf Änderung der Satzung, Präambel 9 des Verordnungsentwurfs.

¹⁰¹ Art 49 Satzung: „Die Mitglieder des Gerichts können dazu bestellt werden, die Tätigkeit eines Generalanwalts auszuüben.“

¹⁰² Vgl. *Klinke* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Recht der EU (77. Lfg, 2022) Art 281 Rn 284, 287 und 290.

¹⁰³ *Melchior Wathelet* war zwar auch Richter am EuGH (1995 bis 2003), aber einige Jahre vor seiner Tätigkeit als Generalanwalt am EuGH (2012 bis 2018) (Lebenslauf abrufbar unter https://curia.europa.eu/jcms/jcms/rc4_170721/de/; Zugriff am 15. 2. 2023).

¹⁰⁴ Zumindest nicht in der gleichen Zeitperiode (siehe vorherige FN).

¹⁰⁵ Siehe zB *Kokott* zur Vergleichbarkeitsprüfung im Rahmen der Grundfreiheiten (Schlussanträge GA *Kokott* 13. 3. 2014, *Nordea Bank*, C-48/13, Rn 21 ff) oder *Wathelet* zum Selektivitätstest im Beihilferecht (Schlussanträge GA *Wathelet* 28. 7. 2016, *World Duty Free*, C-20/15 P und C-21/15 P, Rn 85 ff).

¹⁰⁶ EuGH, Bericht gemäß Art 3 Abs 2 VO (EU, Euratom) 2015/2422, 7.

¹⁰⁷ Vgl. *Kokott*, ZEuP 2023, 1 (4).

¹⁰⁸ Ähnlich *Pfeiffer*, SWK 3/2023, 81 (82).

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!

AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis |
Maria Linzner-Strasser | Claus Staringer
Martin Vock

Linde
www.lindeverlag.at

Jetzt Abo 2023 bestellen!

Immer auf der sicheren Seite

Ihr Update

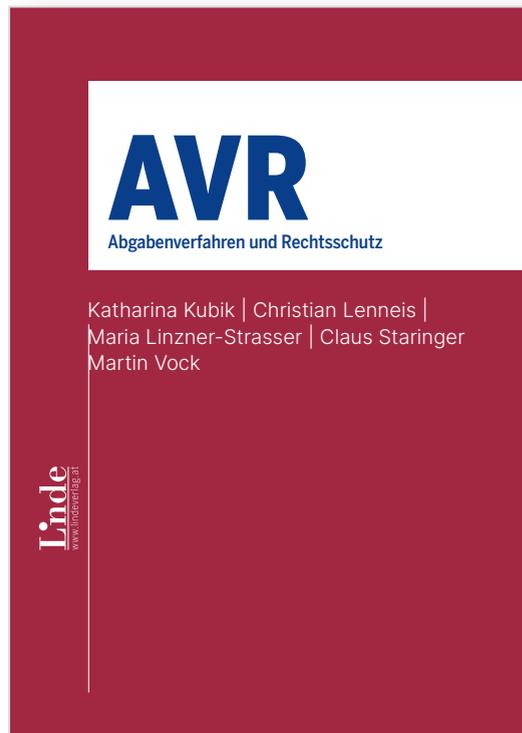
Fundierte, kompakte, kritische Fachinformation

Im Fokus

Schwerpunkthemen und vertiefende Analysen

Rechtsprechung & Anmerkungen

Judikatur zum Abgabenverfahrensrecht



AVR – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/avr
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Print & Digital: **€ 323,70**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/avr