

2014

Spektrum

DER RECHTSWISSENSCHAFT 2014

UNIV.-PROF. GEORG GRAF | UNIV.-PROF. MICHAEL GRUBER | UNIV.-PROF. HUBERT HINTERHOFER | UNIV.-PROF. GEORG KOFLER | HON.-PROF. MATTHIAS NEUMAYR | UNIV.-PROF. NICOLAS RASCHAUER | UNIV.-PROF. REINHARD RESCH | UNIV.-PROF. ALEXANDER SCHOPPER

4. Jahrgang

DAS VORABENTSCHEIDUNGSVERFAHREN UND DIE WIRKUNG DES § 290 BAO

KAROLINE SPIES

Das Vorabentscheidungsverfahren und die Wirkung des § 290 BAO



KAROLINE SPIES*

Abstract

Im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 wurde auch die BAO einer Teilreform unterzogen. Im Zuge dessen wurde eine neue Bestimmung zur Wirkung der Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens

vor dem EuGH auf das nationale Verfahren in die BAO aufgenommen. Die Bedeutung dieser neuen Bestimmung des § 290 BAO wird im Rahmen dieses Beitrags näher untersucht.

Schlagworte

Vorabentscheidungsverfahren, Aussetzung

Rechtsquellen

§§ 271, 290 BAO, Art 267 AEUV

Inhaltsübersicht

I.	Die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 und das Fortbestehen der BAO.....	124
II.	Überblick über den neuen § 290 BAO	124
III.	Zustellungspflicht nach § 290 Abs 1 BAO	125
	A. Die Zustellungspflicht	125
	B. Rechtsfolgen der Zustellung	126
IV.	»Aussetzung« nach § 290 Abs 2 BAO	128
	A. Ziel der Bestimmung	128
	B. Der relevante Zeitraum.....	129
	C. Wirkung auf das Ausgangsverfahren.....	130
	1. Zulässige und unzulässige Amtshandlungen	130
	a. Zulässige Amtshandlungen.....	130
	b. Unzulässige Amtshandlungen.....	132
	2. Hemmung der Entscheidungsfrist	132
	D. Wirkung auf andere Verfahren?.....	133
	1. Vorgaben des § 290 Abs 2 BAO.....	133
	2. Vorgaben des Unionsrechts	134
	3. Handlungsoptionen für österreichische Gerichte und Behörden	136
V.	Zurückziehen der Vorlage nach § 290 Abs 3 BAO.....	138
VI.	Zusammenfassung.....	139

* Mag. Karoline Spies ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autorin dankt Markus Seiler, LL.M. und Prof. Michael Lang für die kritische Durchsicht des Manuskripts und Anregungen.

I. Die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 und das Fortbestehen der BAO

Der Gesetzgeber hat im Jahr 2012 – auf Basis langjähriger Diskussionen in der Lehre¹ – eine grundlegende Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Österreich durchgeführt (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012).² Auch die Finanzgerichtsbarkeit hat im Rahmen dieses Projekts durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012) eine grundlegende Wandlung erfahren.³ Die Kontrolle des erstinstanzlichen Verwaltungshandelns wurde in ein der ordentlichen Gerichtsbarkeit nachempfundenes System der gerichtlichen Kontrolle überführt. Seit dem 1.1.2014 sind Bescheide der Verwaltungsbehörden bei den neun Landesverwaltungsgerichten (LVwG) oder den zwei Bundesverwaltungsgerichten – dem Bundesverwaltungsgericht (BVwG) oder dem Bundesfinanzgericht (BFG)⁴ – zu bekämpfen. Die neun LVwG haben dabei im Wesentlichen die Rolle der zuvor bestehenden UVS, das BVwG jene des Asylgerichtshofs, des Bundesvergabebamts und einer Reihe anderer unabhängiger Bundesbehörden und das BFG jene des UFS übernommen.⁵

Für das Verfahren vor den LVwG und dem BVwG kommt seit 1.1.2014 im Regelfall das neue Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz (VwGGV) zur Anwendung. Für das Abgabenrecht und das Verfahren vor dem BFG wurde demgegenüber keine neue Verfahrensordnung geschaffen, sondern auf den bereits bewährten Rahmen der BAO zurückgegriffen. Die BAO wurde nur in Teilbereichen adaptiert und an die neue Terminologie angepasst.⁶ Im Rahmen dieser Teilreform der BAO

wurde auch eine neue Bestimmung (§ 290 BAO) zur Wirkung von Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH auf das nationale Verfahren in das Gesetz aufgenommen. Diese neue Bestimmung steht inhaltlich in keinem offensichtlichen Zusammenhang zur Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit. Der Gesetzgeber dürfte die Novelle aber zum Anlass genommen haben, die BAO auch in anderen Bereichen einer Überprüfung und Anpassung zu unterziehen. Die Wirkung dieser neuen Bestimmung auf das Verfahren vor dem BFG allgemein, auf das vorliegende Gericht und die Parteien dieses Verfahrens sowie auch auf andere gleichartige Verfahren soll im Rahmen dieses Beitrags näher beleuchtet werden. Bei der Untersuchung der einzelnen Bestimmungen soll auch der Frage nachgegangen werden, ob sich durch die neuen Bestimmungen eine Änderung zur alten Rechtslage und/oder Praxis ergeben könnte.⁷

II. Überblick über den neuen § 290 BAO

Die BAO enthielt – im Gegensatz zum AVG, VwGG, VfGG und GOG – vor dem FVwGG 2012 keine Bestimmungen dazu, wie im Falle der Stellung eines Antrags auf Vorabentscheidung an den EuGH im nationalen Verfahren weiter vorzugehen ist.⁸ So war weder festgelegt, ob die Parteien des strittigen Verfahrens über die Vorlage an den EuGH zu informieren sind, ob die vorliegende Behörde nach Vorlage an den EuGH noch weitere Verfahrensschritte setzen darf oder sogar zu setzen hat oder wie vorzugehen ist, wenn die Vorlage an den EuGH sich aus prozessualen oder auch sachlichen Gründen als nicht mehr erforderlich erweist. Im Gegensatz dazu hatte der Gesetzgeber in andere Verfahrensgesetze (AVG, VwGG und GOG) bereits kurz nach dem EU-Beitritt im Jahr 1995 Bestimmungen aufgenommen, die Klarheit für diese verfahrensrechtlichen Fragen schaffen sollten.⁹

1 Vgl. ua *Grabenwarter*, Auf dem Weg zur Landesverwaltungsgerichtsbarkeit, JRP 1998, 926 (926 ff); *Stöger*, Das »9+1« Modell der Verwaltungsgerichtsbarkeit, JRP 2007, 231 (231 ff); ausführlich *Holoubek/Lang* (Hrsg.) Die Schaffung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2008) sowie *Jablonek*, Verwaltungsgerichtsbarkeit in Österreich, in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 15 (15 ff) jeweils mwN.

2 BGBl I 2012/51; neue Rechtslage anschaulich dargestellt in *Kneiß/Urztz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013).

3 BGBl I 2013/14; siehe ausführlich mwN *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich (2013).

4 Kritisch zur Schaffung eines eigenen Gerichts für den Finanzbereich *Berchtold*, Der Stand der Überlegungen zur Neuordnung der Verwaltungsgerichtsbarkeit – Einbindung des Abgabenrechts?, JRP 1998, 17 (19); vgl. umfassend *Lang*, Die Eingliederung des Unabhängigen Finanzsenats in das Verwaltungsgericht des Bundes, in *Ludwig/Widinski* (Hrsg.) FS Karl Bruckner (2008) 119 (125 ff).

5 Vgl. *Sadlo*, Steuerlicher Rechtsschutz ab 2014: BFG ersetzt UFS, ARD 2014, 7 (7 ff); *Moser/Lenneis*, Der UFS wird zum Bundesfinanzgericht – das UFSjournal zum BFGjournal, UFSjournal 2013, 382 (382 ff).

6 BAO idF FVwGG 2012, BGBl I 2013/14; zu den Änderungen ausführlich *Langheinrich/Ryda*, Ab 2014 geltende BAO-Bestimmungen im Verfahren vor den Abgabenbehörden und der Finanzgerichtsbarkeit, FJ 2013, 44 (44 ff).

7 Nach *Moser/Lenneis* sollten durch die neue Bestimmung keine wesentlichen Änderungen gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis eintreten (vgl. *Moser/Lenneis*, UFSjournal 2013, 389).

8 Vgl. dies bemerkend auch *Weninger*, Die Vorabentscheidung des EuGH im Abgabenverfahren, ÖStZ 1996, 114 (114 ff); *Fischerlehner*, UFS und Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, UFSjournal 2010, 244 (245); *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu § 290; *Moser/Lenneis*, UFSjournal 2013, 389; *Ritz*, BAO⁵ (2014) § 290 Rn 1.

9 § 38 a AVG wurde mit BGBl 1995/471, § 38 a VwGG (heute § 38 b) mit BGBl 1995/470 und § 90 a GOG mit BGBl 1995/471 eingeführt (vgl. hierzu *Walter/Thienel*, Die Verwaltungsverfahrensnovellen 1995 (1995) 5 f). Nur die Bestimmung des § 19 a VfGG wurde erst später mit BGBl 2008/4 in das Rechtssystem aufgenommen. Die Bestimmungen wurden im Zeitablauf mehrmals geändert: Der Wortlaut des § 38 a AVG wurde einmal mit BGBl 2011/100 abgeändert; § 38 a VwGG wurde mit BGBl 2004/89 im Wortlaut leicht verändert in § 38 b VwGG

Der neue § 290 BAO lehnt sich an diese bereits seit längerem bestehenden Bestimmungen in anderen Verfahrensgesetzen an, wobei der Gesetzgeber in den Materialien explizit auf § 38a AVG, § 38b VwGG und § 19a VfGG (nicht jedoch § 90a GOG) verweist.¹⁰ § 290 BAO unterteilt sich in drei Absätze: § 290 Abs 1 BAO regelt die Frage, ob das vorliegende Gericht die Parteien des Verfahrens über den Beschluss eine Vorabentscheidung an den EuGH zu richten, zu informieren hat. § 290 Abs 2 BAO gibt Vorgaben dafür, welche Handlungen das vorliegende Gericht während des laufenden Verfahrens vor dem EuGH setzen darf. § 290 Abs 3 BAO legt schließlich fest, unter welchen Voraussetzungen das vorliegende Gericht eine Vorlage zurückzuziehen hat.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass § 290 BAO nicht regeln soll, welche nationalen Behörden oder welches nationale Gericht unter welchen Voraussetzungen ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH richten kann oder zu richten hat. Diese Frage obliegt nicht dem nationalen Gesetzgeber, sondern ist autonom aus dem Unionsrecht (Art 267 AEUV) zu gewinnen.¹¹ Dementsprechend hat auch der österreichische Gesetzgeber bei Einführung der vergleichbaren Bestimmung des § 38a AVG im Jahr 1995 in den Materialien festgehalten, dass diese Bestimmung lediglich regelt, »wie vorzugehen ist, **wenn** beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften eine Vorabentscheidung beantragt wird« (nicht »wann« oder »in welchen Fällen« eine Vorabentscheidung vorzunehmen ist).¹² Daran, dass das neu geschaffene BFG vorlageberechtigt ist, sollten keine Zweifel bestehen. Auch der UFS wurde – trotz geringer ausgeprägter Unabhängigkeit – vom EuGH als »Gericht« iSd Art 267 AEUV¹³ angesehen.¹⁴ Das

BFG mit seiner stärker ausgeprägten Unabhängigkeit muss damit die Anforderungen an ein vorlageberechtigtes Gericht iSd Art 267 AEUV ebenso erfüllen.¹⁵

Als Hilfestellung für die Auslegung der einzelnen Tatbestände des § 290 BAO können die seit längerer Zeit bestehenden Bestimmungen des AVG, VwGG, VfGG und GOG und die dazu ergangene Rechtsprechung als auch das zu diesen Bestimmungen einschlägige Schrifttum dienen.

III. Zustellungspflicht nach § 290 Abs 1 BAO

A. Die Zustellungspflicht

§ 290 Abs 1 BAO hält fest, dass ein »*Beschluss des Verwaltungsgerichtes, dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) vorzulegen, ... den Parteien zuzustellen [ist]*«. Trifft das BFG somit in einem Verfahren die Entscheidung, dass es aufgrund bestehender Zweifel zur Auslegung des Unionsrechts eine Vorlagefrage an den EuGH richten möchte, so sind die Parteien des Verfahrens davon in Kenntnis zu setzen. Wer Partei des Verfahrens ist, richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung des § 78 BAO.¹⁶ Zusätzlich gilt aber auch die Abgabenbehörde (das Finanzamt) als Partei iSd Bestimmung wie sich aus dem Zusammenspiel mit §§ 265 Abs 5, 283 Abs 6 und 284 Abs 6 BAO ergibt.¹⁷

Eine derartige Zustellungspflicht des Vorlagebeschlusses an die Parteien findet sich in identer Form für den VwGH in § 38b Abs 1 VwGG und für den VfGH in § 19a Abs 1 VfGG.¹⁸ Bemerkenswert ist, dass in der vergleichbaren Bestimmung des § 38a AVG als auch im neuen VwGVG keine derartige Zustellungspflicht der Entscheidung der Vorlage an den EuGH an die Parteien ausdrücklich vorgesehen ist.¹⁹ Warum der Gesetzgeber die Regelung der Zustellung des Vorlagebeschlusses im Rahmen dieser Verfahrensmaterien im Unterschied zu BAO, VwGG und VfGG nicht für notwendig erachtet,

übernommen und mit BGBl 2012/51 und BGBl 2013/33 ebenso geringfügig adaptiert; § 19a VfGG wurde mit BGBl 2012/51 und mit BGBl 2013/33 geringfügig adaptiert.

10 Vgl ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 20: »§ 290 BAO über Anträge auf Vorabentscheidung ... folgt dem Vorbild der § 38a AVG, § 38b VwGG und § 19a VfGG«; vgl auch Langheinrich/Ryda, FJ 2013, 56.

11 Vgl Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu § 290; vgl iSd zur vergleichbaren Bestimmung des AVG Hengstschläger/Leeb, AVG² (2005) § 38a Rn 1 ff.

12 ErlRV 1995/130 BlgNR 14. GP, 8 (Hervorhebung durch die Autorin). Dementsprechend knüpfte auch der ursprüngliche Wortlaut des § 38a AVG (idF BGBl 1995/471) daran an, dass »eine auf Grund der einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften hierfür in Betracht kommende Behörde« beim EuGH einen Antrag auf Vorabentscheidung »gestellt« hat. Der Gesetzgeber ist sich daher der Notwendigkeit der Wahrung der unionsrechtlichen Vorgaben bewusst (vgl Hengstschläger/Leeb, AVG² § 38a Rn 1).

13 Zu den Voraussetzungen an den Begriff eines »Gerichts« iSd Art 267 AEUV, dem der EuGH ein eher weites Verständnis zugrunde legt, ausführlich Schwarze in Schwarze, EU-Kommentar³ (2012) Art 267 Rn 26 ff.

14 Siehe so implizit EuGH 24.6.2004, C-278/02, Handlbauer, Rn 23 ff; nicht vorlageberechtigt waren jedoch, mangels ausreichender Unabhängigkeit, die Berufungssenaten bei den Finanzlandesdirektionen (die als Vorgänger der UFS gesehen werden können): siehe EuGH 30.5.2002, C-516/99, Schmid, Rn 43 f; zur

Gerichtsqualität der österreichischen Behörden und Gerichte ausführlich Schima in Mayer/Stöger, (Hrsg) EUV/AEUV²⁹⁹ (2012) Art 267 Rn 71 ff.

15 Vgl Kneiß/Urtz, Verwaltungsgerichtliche Verfahren Rn 235; dies offen lassend jedoch Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu § 290.

16 Siehe hierzu Ritz, BAO⁵ § 78 Rn 1 ff.

17 Vgl Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu § 290; Ritz, BAO⁵ § 290 Rn 4.

18 Vgl Ritz, BAO⁵ § 290 Rn 3.

19 Auch in § 90a GOG fehlt eine derartige Zustellungspflicht; diesen Unterschied bemerkend auch Hengstschläger/Leeb, AVG² § 38a Rn 12; Piska, Säumnisbeschwerden und Vorabentscheidungsantrag, ZÖR 1997, 233 (246 ff).

geht aus den Materialien nicht hervor.²⁰ Der Gesetzgeber scheint offenbar jedoch von einer allgemeinen Zustellungspflicht der Vorlageentscheidung auf Basis des nationalen Rechts – unabhängig von einer ausdrücklichen Regelung – auszugehen.²¹ Die Parteien des Ausgangsverfahrens dürften zudem von der Vorlage auch (zeitlich später) durch den EuGH informiert werden, da Art 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, festlegt, dass der Kanzler des Gerichtshofs die Vorlageentscheidung den »beteiligten Parteien« sowie weiteren Institutionen zuzustellen hat.²²

Eine derartige Zustellungspflicht der Vorlageentscheidung ergab sich zumindest für das Abgabenverfahren und den UFS auch vor dem FVwGG 2012 bereits aus den allgemeinen Bestimmungen der BAO. Die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens hatte nach alter Rechtslage zur Folge, dass das Verfahren im Hinblick auf die Frist zur Säumnisbeschwerde (nunmehr: Einbringung eines Fristsetzungsantrags) gehemmt wurde (siehe Abschnitt IV.C.2). Eine Vorlageentscheidung berührte damit die Rechtsposition der Parteien. Über derartige Erledigungen, die Rechte der Parteien abändern, hatte der UFS nach der allgemeinen Bestimmung des § 92 Abs 1 lit a BAO einen Bescheid zu erlassen.²³ Da es sich bei einer Vorlageentscheidung um kei-

nen abschließenden Bescheid handelte, sondern nur um eine verfahrenseinleitende Erledigung,²⁴ konnte diese vom UFS nach § 94 BAO sowohl schriftlich als auch mündlich erlassen werden.²⁵ Der UFS hatte, diesen Vorgaben entsprechend, eine Vorlageentscheidung als verfahrenseinleitende Verfügung iSd § 94 BAO bereits vor dem FVwGG 2012 den Parteien zugestellt.²⁶ Durch die Einführung des § 290 Abs 1 BAO sollte sich für das Abgabeverfahren daher keine inhaltliche Änderung ergeben.

B. Rechtsfolgen der Zustellung

Die Entscheidung des BFG dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, nimmt – da es sich nicht um eine Entscheidung in der Sache handelt – die Form eines »Beschlusses« an.²⁷ Dies geht auch eindeutig aus § 290 Abs 1 BAO hervor, der von einem »Beschluss« des Verwaltungsgerichts spricht.²⁸ Dieser Beschluss dürfte – selbst bei erfolgter Zustellung an die Parteien – keiner gesonderten Bekämpfbarkeit durch die Parteien zugänglich sein.²⁹ Nach § 25a Abs 3 VwGG ist gegen »verfahrensleitende Beschlüsse« der Verwaltungsgerichte nämlich keine abgesonderte Revision vor dem VwGH zulässig. Derartige Beschlüsse können erst in der Revision gegen das die Rechtssache erledigende Erkenntnis angefochten werden.³⁰ Ein derartiger »verfahrenseinleitender« Beschluss dürfte auch bei der Einleitung einer Vorabentscheidung nach Art 267 AEUV durch das BFG vorliegen, da durch diesen Beschluss ein Verfahren (und zwar jenes vor dem EuGH) eingeleitet wird.³¹ Eine gesonderte Bekämpfbarkeit des Beschlusses auf Vorabentscheidung ist damit nicht gegeben. Dies muss im Hinblick auf die anerkannte Waffengleichheit der Par-

20 Die Zustellungspflicht wird dementsprechend auch in den Materialien nur zu § 38a VwGG (ErlRV 1995/198 BglnR 14. GP, 6: »Dazu soll es eines Beschlusses des zuständigen Senates des Verwaltungsgerichtshofes bedürfen, der auch allen Parteien des Verfahrens zuzustellen ist«), nicht jedoch in jenen zur vergleichbaren Bestimmung des § 38a AVG (ErlRV 1995/130 BglnR 14. GP, 8) angesprochen.

21 Siehe ErlRV 1995/198 BglnR 14. GP, 5 zur alten Bestimmung des § 27 Abs 2 VwGG idF BGBl 1995/470: »Es soll daher vorgesehen werden, daß in der Zeit ab dem Antrag auf eine Vorabentscheidung, der auch den Verfahrensparteien zuzustellen ist, bis zu deren Einlangen die Erhebung einer Säumnisbeschwerde nicht zulässig ist« (Hervorhebung durch die Autorin). Diese Äußerung wurde in der Regierungsvorlage trotz der Tatsache getroffen, dass im AVG eine Zustellungspflicht für die vorlegende Behörde (zB UVS) nicht ausdrücklich vorgesehen war; vgl hierzu Piska, ZÖR 1997, 248f, der aufgrund der Intention des Gesetzgebers eine entsprechende Zustellungspflicht auf § 27 Abs 2 VwGG idF BGBl 1995/470 stützen möchte.

22 Art 23 Protokoll (Nr. 3) über die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, Schlussbestimmungen der konsolidierten Fassung des EUV und AEUV, ABl C 326 vom 26.10.2012, 1–390; vgl hierzu ausführlich Schima, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH² (2004), 134f und 143f; ders in Mayer/Stöger, EUV/AEUV²⁹ Art 267 Rn 165; Schwarze in Schwarze, EU³ Art 267 Rn 57; aA offenbar jedoch Kastelik-Smaza, die allgemein davon ausgeht, dass unter dem Begriff »Parteien« in der Satzung nur die Parteien des Hauptverfahrens gemeint sein können (dh das vorlegende Gericht und der Gerichtshof selbst). Die Parteien des Ausgangsverfahrens seien vor dem EuGH nur »Beteiligte« (Kastelik-Smaza, Das Vorabentscheidungsverfahren aus der Sicht des individuellen Rechtsschutzes (2010) 137; so offenbar auch Piska, ZÖR 1997, 252); Demfolgend würde die Zustellungspflicht des Art 23 womöglich die Parteien des Ausgangsverfahrens nicht mitumfassen.

23 Vgl Fischerlehner, Wirkungen eines Vorabentscheidungsersuchens des UFS, UFS aktuell 2006, 221 (221f).

24 Vgl Fischerlehner, UFS aktuell 2006, 221f; zu diesem Unterschied allgemein siehe Stoll, BAO-Handbuch (1980) 225.

25 Vgl Ritz, BAO⁵ § 92 Rn 20 und § 94 Rn 6.

26 Siehe UFS 6.10.2010, RV/0372-L/08, wo abschließend festgehalten wird, dass der Bescheid als Vorabentscheidungsersuchen dem EuGH sowie als verfahrenseinleitende Verfügung den Parteien (Beschwerdeführer und Finanzamt) zugestellt wird.

27 Vgl zum Unterschied zwischen »Erkenntnis« und »Beschluss« Langheinrich/Ryda, FJ 2013, 52f; so bereits zuvor Schima in Mayer/Stöger, EUV/AEUV²⁹ Art 267 Rn 137; zur Rechtsform einer Vorlageentscheidung aus deutscher Sicht Karpenstein in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg) EU³¹ (2013) Art 267 Rn 28.

28 Langheinrich/Ryda dürften in ihrer Auflistung der Fälle, in denen ein Beschluss zu fassen ist, diesen Fall lediglich »vergessen« haben (siehe die Liste bei Langheinrich/Ryda, FJ 2013, 52). Im Unterschied zu einem Aussetzungsbeschluss nach § 271 BAO (vgl Ritz, BAO⁵ § 271 Rn 23); vgl so zu § 38a AVG Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensnovellen 7.

29 Diese Bestimmung ähnelt jener des § 244 BAO für das Verfahren vor den Verwaltungsbehörden: »Gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Diese können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden«.

30 Vgl Ritz, BAO⁵ § 290 Rn 3; idS zur alten Rechtslage iZm § 244 BAO auch Fischerlehner, UFSjournal 2010, 244; aA offenbar Weninger, ÖStZ 1996, 114ff.

teilen im Verfahren für den Beschwerdeführer als auch die belangte Amtspartei gleichermaßen gelten.³² Dieses Ergebnis entspricht der bisherigen Praxis zu Vorlageentscheidungen des UFS, für die auf Basis des § 244 BAO kein abgesondertes Rechtsmittel gewährt wurde.³³ Auch der VwGH steht zudem der Bekämpfbarkeit eines Vorabentscheidungsersuchens »im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlich angeordnete grundsätzliche Kompetenz« des EuGH ablehnend gegenüber.³⁴

Entgegen der Ansicht des VwGH geht aus der EuGH-Rechtsprechung nicht eindeutig hervor, ob die Gewährung einer Möglichkeit der Anfechtung einer Vorlageentscheidung durch nationales Recht tatsächlich dem Unionsrecht widerspricht.³⁵ So hat der EuGH im Urteil *Rheinmühlen* im Jahr 1978 entschieden, dass das Unionsrecht es nicht generell »aus[schließt], dass gegen die Entscheidungen, mit denen ein ... Gericht den Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht, die normalen Rechtsmittel des innerstaatlichen Rechts gegeben sind.«³⁶ Einige Mitgliedstaaten dürften eine derartige Anfechtungsmöglichkeit auch vorsehen.³⁷ In der jüngeren Rechtsprechung betont der EuGH demgegenüber aber zunehmend das freie Recht zur Vorlage des nationalen Gerichts.³⁸ So hat der EuGH festgehalten, dass es einem nationalen Gericht »freistehen [muss], dem Gerichtshof

die Fragen vorzulegen, bei denen es Zweifel hat.«³⁹ Das Gericht muss »in jedem Moment des Verfahrens« berechtigt sein, dem EuGH »jede Frage« zur Vorabentscheidung vorzulegen.⁴⁰ Vor dem Hintergrund der älteren EuGH-Rechtsprechung dürfte die Einräumung von Rechtsmitteln gegen Vorlageentscheidungen somit zwar im Grundsatz zulässig sein. Die jüngere EuGH-Rechtsprechung zeigt jedoch, dass es auf Basis des Art 267 AEUV im Ergebnis dennoch dem vorlegenden Gericht selbst überlassen bleiben muss, ob es die Vorlagefragen tatsächlich zurückzieht.⁴¹ Eine Entscheidung eines höheren Gerichts, dass eine Vorlage aufgrund fehlender Zweifel der richtigen Auslegung des Unionsrechts unberechtigt war, dürfte damit zwar erlassen werden können; diese Entscheidung kann und darf aber aus unionsrechtlicher Sicht keine bindende Wirkung auf das vorlegende Gericht entfalten.⁴² Die Entscheidung des höheren Gerichts und damit auch die Gewährung eines Rechtsmittels durch nationales Verfahrensrecht wäre somit im Ergebnis wirkungslos.⁴³ Die österreichische Lösung der generellen Versagung einer Bekämpfbarkeit einer Vorlageentscheidung ist damit aber jedenfalls unionsrechtskonform.

32 Vgl idS *Fischerlehner*, UFSjournal 2010, 244 f.

33 Siehe ua UFS 31.5.2006, RV/0612-L/05: »Gemäß § 244 der Bundesabgabenordnung ist gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Eine Anfechtung ist erst gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid zulässig«; weiters UFS 6.10.2010, RV/0372-L/08; für eine derartige Möglichkeit in der alten Rechtslage jedoch *Weninger*, ÖStZ 1996, 114 ff.

34 VwGH 22.2.2001, 2001/04/0034 aufbauend auf der ausführlichen Begründung des OGH im Erkenntnis 9.12.1996, 16 Ok 9/96; bestätigt in VwGH 28.10.2008, 2008/05/0129; zustimmend *Frauenberger/Pfeiler*, Keine Anfechtung von Vorlagebeschlüssen, *ecolex* 1997, 173 (173 ff); *Mayr*, OLG Linz: Ein Rekurs gegen einen Vorabentscheidungsbeschluss an den EuGH ist unzulässig, RdA 1997, 421 (421 ff); in diese Richtung bereits zuvor *Walter/Thienel*, *Verwaltungsverfahrensnovellen* 7; demfolgend auch *Fischerlehner*, UFSjournal 2010, 244.

35 Vgl zur EuGH-Rechtsprechung ausführlich *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren² 51 ff; *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 131 f; *Schwarze* in *Schwarze*, EU³ Art 267 Rn 41; *Schima* in *Mayer/Stöger*, EUV/AEUV²⁹ Art 267 Rn 89; dies erkennend auch *Fischerlehner*, UFSjournal 2010, 244.

36 EuGH 12.2.1974, C-146/73, *Rheinmühlen*, Rn 3; siehe auch EuGH 9.3.1978, C-106/77, *Simmenthal*, Rn 10/11: »In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, daß sich der Gerichtshof nach seiner ständigen Praxis solange mit einem gemäß Artikel 177 eingereichten Vorabentscheidungsersuchen befaßt hält, wie dieses nicht vom vorlegenden Gericht zurückgenommen oder von einem höheren Gericht auf ein Rechtsmittel hin aufgehoben worden ist« (Hervorhebung durch die Autorin).

37 Gemäß der Recherche von *Kastelik-Smaza* gibt es eine derartige Möglichkeit in Großbritannien und Schweden (vgl *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 128 f).

38 Vgl *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 131 f; *Lang*, EuGH und Verständigungsverfahren, in *Blasina et al* (Hrsg) *FS Tanzer* (2014) 405 (408 ff).

39 EuGH 9.3.2010, C-378/08, *ERG*, Rn 32; EuGH 22.6.2010, C-188/10 und C-189/10, *Melki und Abdeli*, Rn 42; in diese Richtung auch bereits EuGH 16.1.1974, C-166/73, *Rheinmühlen II*, Rn 4 f.

40 EuGH 22.6.2010, C-188/10 und C-189/10, *Melki und Abdeli*, Rn 52 und 57.

41 Vgl *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 132; idS auch *Lang* in *FS Tanzer* 410; siehe idS EuGH 16.12.2008, C-210/06, *Cartesio*, Rn 96 f: »Es ist daher Sache des vorlegenden Gerichts, die Konsequenzen aus dem Urteil über das Rechtsmittel gegen die Entscheidung, mit der das Vorabentscheidungsersuchen beschlossen wird, zu ziehen und gegebenenfalls festzustellen, dass sein Vorabentscheidungsersuchen aufrechtzuerhalten, abzuändern oder zurückzuziehen ist. ... Daraus ergibt sich, dass der Gerichtshof in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens, auch im Interesse der Klarheit und der Rechtssicherheit, an die Entscheidung, mit der das Vorabentscheidungsersuchen beschlossen worden ist, gebunden ist; diese muss ihre Wirkungen entfalten, solange sie nicht von dem Gericht, das sie erlassen hat, aufgehoben oder geändert worden ist, denn nur dieses Gericht kann eine solche Aufhebung oder Änderung beschließen«.

42 Nach *Schima* kommt der Entscheidung nur »empfehlender Charakter« zu (*Schima* in *Mayer/Stöger*, EUV/AEUV²⁹ Art 267 Rn 89). Anders könnte dies womöglich nur für den Fall sein, dass das Rechtsmittel gegen die Vorlageentscheidung nicht aufgrund materieller Argumente (*acte clair* oder nicht) erhoben wird, sondern mit dem (formellen) Argument untermauert wird, dass das nationale Verfahren gegenstandslos geworden ist (zB Unzulässigkeit oder Zurücknahme der Beschwerde). In diesen Fällen wäre denkbar, dass eine Entscheidung im Rechtsmittel gegen die Vorlageentscheidung Wirkung entfalten und das vorlegende Gericht zur Zurücknahme verpflichten kann (vgl in diesem Sinne offenbar *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 132).

IV. »Aussetzung« nach § 290 Abs 2 BAO

A. Ziel der Bestimmung

§ 290 Abs 2 BAO regelt, welche Rechtsfolgen eine Vorlage durch das Verwaltungsgericht für das zugrundeliegende Verfahren und dessen Parteien hat. Nach dieser Bestimmung dürfen »[n]ach Vorlage (Abs 1) ... bis zum Einlangen der Vorabentscheidung nur solche Amtshandlungen vorgenommen werden, die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können oder die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten.« Diese Bestimmung findet sich in ähnlicher, aber nicht wortgleicher Form auch in § 38 a AVG, § 38 b VwGG und § 19 a VfGG.⁴⁴ Im Schrifttum wird zu der seit längerem bestehenden Bestimmung des § 38 a Abs 1 AVG vorgebracht, dass dieser offensichtlich der Gedanke zugrunde liege, dass die Vorabentscheidung nicht durch Handlungen des nationalen Gerichts in ihrer Rechtswirkung beeinträchtigt werden soll.⁴⁵ Das Ziel der Bestimmung sei daher, den Zweck des Vorabentscheidungsverfahrens nicht zu vereiteln.⁴⁶

Das Unionsrecht enthält keine ausdrücklichen Vorgaben für das Verhalten des vorlegenden Gerichts nach der Vorlage.⁴⁷ Gemäß Art 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union »obliegt es dem Gericht des Mitgliedstaats, **das ein Verfahren aussetzt** und den Gerichtshof anruft, diese Entscheidung dem Gerichtshof zu übermitteln.«⁴⁸ Diese Bestimmung legt keine Pflicht zur »Aussetzung« des Ausgangsverfahrens fest,⁴⁹ sondern scheint – wie selbstverständlich – davon auszugehen, dass nationale Gerichte diese ohnehin durchführen.⁵⁰ Auch in den Hinweisen zur Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen wird in selber Weise – wie selbstverständlich – festgehalten, dass »[d]ie Vorlage einer Vorabentscheidungsfrage ... dazu [führt], dass das nationale

Verfahren bis zur Entscheidung des Gerichtshofes ausgesetzt wird.«⁵¹ Da es sich hierbei lediglich um einen Hinweis zur praktischen Durchführung einer Vorabentscheidung handelt, kann diese Bestimmung jedoch keine verbindliche Wirkung für die Mitgliedstaaten entfalten.⁵² Wie *Kastelik-Smaza* zudem zutreffend hervorhebt, darf die Verwendung des Begriffes »Aussetzung« durch den unionsrechtlichen Gesetzgeber nicht dazu verleiten, diesem Begriff das Verständnis des nationalen Rechts zugrunde zu legen. Eine »Aussetzung« kann je nach nationalem Verfahrensrecht unterschiedlich verstanden werden. Art 23 der Satzung iVm den Hinweisen zur Vorlage weist damit vielmehr nur auf ein unionsrechtliches Ziel hin, das durch die Vorabentscheidung erreicht werden soll.⁵³ Das unionsrechtliche Ziel, das es zu erreichen und im Rahmen des nationalen Verfahrensrechts zu beachten gilt, ist die wirksame Geltendmachung der durch das Unionsrecht verliehenen individuellen Rechte.⁵⁴ Wenn die Vorabentscheidung über die Auslegung des Unionsrechts für eine richtige Entscheidung des Hauptverfahrens erforderlich ist, kann die Weiterführung dieses Verfahrens vor der Vorabentscheidung im Widerspruch zur Wirksamkeit des Unionsrechts stehen. Ein Fehlen der »Aussetzung« des Verfahrens könnte nämlich dazu führen, dass das vorlegende Gericht eine unionsrechtswidrige Entscheidung fällt und diese in Rechtskraft erwächst.⁵⁵ Ziel eines Vorabentscheidungsverfahrens ist es jedoch gerade den Erlass derartiger Entscheidungen zu verhindern (Individualrechtsschutz) und eine einheitliche Auslegung des Unionsrechts in allen Mitgliedstaaten (Wahrung der Rechtseinheit) sicherzustellen.⁵⁶ Vor dem Hintergrund dieser unionsrechtlichen Vorgaben sind bestimmte Handlungen des vorlegenden Gerichts

44 Der Wortlaut des § 38 a Abs 1 AVG, § 38 b Abs 1 VwGG und § 19 a Abs 1 VfGG unterscheidet sich in kleinen Details von jenem des § 290 Abs 2 BAO. So nehmen § 38 a Abs 1 AVG, § 38 b Abs 1 VwGG und § 19 a Abs 1 VfGG auf »Handlungen« und »Entscheidungen und Verfügungen« Bezug, während § 290 Abs 2 BAO statt dessen den allgemeinen Begriff »Amtshandlungen« verwendet. Der Begriff »Amtshandlungen« dürfte jedoch Handlungen, Entscheidungen und Verfügungen inkludieren.

45 Vgl so zu § 38 a AVG *Walter/Thienel*, *Verwaltungsverfahrensnovellen 6; Hengstschläger/Leeb*, AVG² § 38 a Rn 15; zu § 38 b VwGG *Piska*, ZÖR 1997, 259.

46 Vgl *Schima*, *Vorabentscheidungsverfahren*² 94; *ders* in *Mayer/Stöger*, EUV/AEUV²⁹ Art 267 Rn 153.

47 Vgl so auch *Fischerlehner*, UFSJournal 2010, 245.

48 Protokoll (Nr. 3) über die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, Schlussbestimmungen der konsolidierten Fassung des EUV und AEUV, ABl C 326 vom 26.10.2012, 1–390 (Hervorhebung durch die Autorin).

49 Die Verpflichtung der Bestimmung besteht vielmehr nur darin, dass das nationale Gericht dem EuGH seine Vorlageentscheidung zu übermitteln hat.

50 Vgl *Schima*, *Vorabentscheidungsverfahren*² 93.

51 Nr. 26 der Hinweise zur Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen durch die nationalen Gerichte, 2011/C 160/01, ABl C 160 vom 28.5.2011, 1; in Englisch: »A reference for a preliminary ruling calls for the national proceedings to be stayed until the Court of Justice has given its ruling«.

52 Siehe Nr. 6: »Diese praktischen Hinweise, die **nicht verbindlich** sind, sollen den nationalen Gerichten eine Orientierung bieten, wann ein Vorabentscheidungsersuchen angebracht ist, und ihnen gegebenenfalls bei der Formulierung der Fragen und deren Vorlage an den Gerichtshof helfen« (Hervorhebung durch die Autorin).

53 Vgl *Kastelik-Smaza*, *Das Vorabentscheidungsverfahren* 122.

54 Vgl *König/Engelmann*, *Vorwirkungen des EG-Rechtsschutzes durch ein anhängiges Vorabentscheidungsverfahren*, EWS 2002, 353 (355).

55 Vgl *Kastelik-Smaza*, *Das Vorabentscheidungsverfahren* 122.

56 Vgl *Kastelik-Smaza*, *Das Vorabentscheidungsverfahren* 122; *König/Engelmann*, EWS 2002, 355; allgemein zur Funktion und Bedeutung von Vorabentscheidungsverfahren siehe *Wegener* in *Callies/Ruffert* (Hrsg) EUV/AEUV⁴ (2011) Art 267 Rn 1; *Schwarze* in *Schwarze*, EU³ Art 267 Rn 2 ff; *Schima* in *Mayer/Stöger*, EUV/AEUV²⁹ Art 267 Rn 5 f.

nach Vorlage an den EuGH zu unterbinden.⁵⁷ Ein völliger Stillstand des Verfahrens ist jedoch nicht gefordert⁵⁸ und im Einzelfall auch nicht erwünscht.⁵⁹ Durch welches Rechtsinstitut dieses Ziel konkret erreicht wird, kann im Rahmen der Verfahrensautonomie von den Mitgliedstaaten selbst bestimmt werden.⁶⁰ In einigen Mitgliedstaaten wird dieses Ziel durch eine vollständige »Aussetzung« des Verfahrens erreicht, andere wiederum unterbrechen das Verfahren nur für die sachlich relevanten Teilbereiche oder überlassen dies dem Bewertungsspielraum des vorlegenden Gerichts.⁶¹

Österreich wird diesem Ziel für den Bereich des Abgabenrechts nunmehr durch § 290 Abs 2 BAO ausdrücklich gerecht. Der nationale Gesetzgeber hat sich dabei – in Konformität mit dem AVG, VwGG, VfGG und GOG – dazu entschieden, das Verfahren, das der Vorlage zugrunde liegt, nicht formal iSd § 271 BAO »auszusetzen«,⁶² sondern unterbindet nur bestimmte Amtshandlungen des vorlegenden Gerichts bis zur Beendigung des Vorabentscheidungsverfahrens.⁶³ Vor der Einführung des § 290 Abs 2 BAO hatten die nationalen Behörde und Gerichte diesen unionsrechtlichen Vorgaben im Abgabenrecht durch eine unionsrechtskonforme Auslegung der BAO Rechnung zu tragen. Nach *Fischerlehner* dürfte dementsprechend bereits vor dem FVwGG 2012 anerkannt gewesen sein, dass eine Erledigung in der Sache während des anhängigen Vorabentscheidungsverfahrens zu unterlassen ist (zB auch durch Berufungsvorentscheidung der ersten Instanz nach § 276 Abs 8 BAO idF vor FVwGG 2012).⁶⁴ Eine verfahrensrechtliche Möglichkeit hätte darin gesehen werden können, das Verfahren nach Vorlage unter sinngemäßer Anwendung des § 281 BAO idF vor FVwGG 2012

(nunmehr § 271 BAO) und Ausübung des darin festgelegten Ermessens auszusetzen.⁶⁵ § 290 Abs 2 BAO versucht nun diese geübte Praxis zu kodifizieren.⁶⁶ Die Aussetzungsmöglichkeit des § 271 Abs 1 BAO sollte vom vorlegenden Gericht ab 1.1.2014 nicht (mehr) herangezogen werden, da § 290 Abs 2 BAO für den speziellen Fall der Vorabentscheidung vor dem EuGH nunmehr eigene Regelungen trifft.⁶⁷ § 271 Abs 1 BAO kann jedoch für andere Gerichte und Behörden, die in Verfahren mit der Vorlagefrage ähnlichen oder identen Rechtsfragen konfrontiert sind, relevant sein (siehe Abschnitt IV.D).

Die Bestimmung des § 290 Abs 2 BAO enthält Tatbestandsvoraussetzungen, an die bestimmte Rechtsfolgen knüpfen. Der Tatbestand ergibt sich durch den angeführten Zeitraum: »nach Vorlage (Abs 1) ... bis zum Einlangen der Vorabentscheidung«. Sollte eine Handlung des Gerichts in diesen Zeitraum fallen, ist zu prüfen, ob es sich dabei, um eine jener Aktivitäten handelt, die im zweiten Teil der Bestimmung genannt sind. Nur die im zweiten Teil der Bestimmung genannten Handlungen dürfen innerhalb dieses Zeitraums vorgenommen werden. Auch andere Rechtsfolgen, wie die Hemmung des Fristenlaufs für einen Fristsetzungsantrag, knüpfen zudem an diesen Zeitraum (siehe hierzu Abschnitt IV.C.2).

B. Der relevante Zeitraum

Für den Beginn des strittigen Zeitraums kommen insbesondere zwei Zeitpunkte in Frage: jener Zeitpunkt, in dem das vorlegende Gericht (das BFG) den Vorlagebeschluss fällt oder jener (spätere) Zeitpunkt, in dem den Parteien gemäß § 290 Abs 1 BAO der Vorlagebeschluss zugestellt wird. Für den späteren Zeitpunkt der Zustellung könnte sprechen, dass in Abs 2 nach dem Begriff »Vorlage« in der Klammer ausdrücklich auf »Abs 1« verwiesen wird, der die Zustellungspflicht regelt. Der grammatikalische Zusammenhang des Satzes deutet jedoch dennoch auf den früheren Zeitpunkt des Beschlusses hin: § 290 Abs 2 BAO unterbindet bestimmte Handlungen »nach Vorlage«. Der Begriff »Vorlage« dürfte die inhaltliche Entscheidung des BFG und nicht die verfahrensrechtlich nach § 290 Abs 1 BAO notwendige Zustellung dieses Beschlusses vor Augen haben. Auch im Zusammenhang mit § 38a Abs 1 AVG geht die hL davon aus, dass dessen Wirkung nicht durch die Zustellung des Beschlusses an die Parteien des Ausgangsverfahrens

57 Vgl *König/Engelmann*, EWS 2002, 355; so auch für das Abgabenrecht vor Einführung des § 290 BAO *Fischerlehner*, UFSjournal 2010, 245.

58 Vgl *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren² 93; so auch *Karpenstein* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EU⁵¹ Art 267 Rn 29.

59 So erscheint bspw nach österreichischer Rechtslage eine Ausübung jener Amtshandlungen, die keinen Einfluss auf die Wirksamkeit des Vorabentscheidungsverfahrens haben können, während des laufenden Vorabentscheidungsverfahrens sogar weiterhin geboten (siehe Abschnitt IV.C.1.a).

60 Vgl *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 122; in diese Richtung auch *Fischerlehner* und *Schima*, die keine Notwendigkeit der vollständigen »Aussetzung« oder »Unterbrechung« des Verfahrens erkennen (*Fischerlehner*, UFSjournal 2010, 245; *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren² 93).

61 Vgl *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 123.

62 Siehe jedoch *Langheinrich/Ryda*, die in § 290 Abs 2 BAO eine »Verfahrensaussetzung« erkennen (*Langheinrich/Ryda*, FJ 2013, 56).

63 Vgl so auch zu § 38a AVG *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren² 94; *Hengstschläger/Leeb*, AVG² § 38a Rn 13; *Herzig und Walter/Thienel* gehen von einer »Unterbrechung« aus (vgl *Herzig*, Aktuelle Fragen zur Praxis des Vorabentscheidungsverfahrens in Österreich, wbl 2003, 245 (245 ff); *Walter/Thienel*, Verwaltungsverfahrensnovellen 5).

64 Vgl *Fischerlehner*, UFSjournal 2010, 245; so auch *Weninger*, ÖStZ 1996, 114 ff.

65 Zur Bestimmung des § 281 BAO idF vor FVwGG 2012 siehe *Ritz*, BAO⁴ (2011) § 281 Rn 17 ff; kritisch zu einer derartigen Anwendung des § 281 BAO *Weninger*, ÖStZ 1996, 114 ff.

66 Vgl *Moser/Lenneis*, UFSjournal 2013, 389; »wesentliche Änderungen gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis treten hierdurch aber nicht ein«.

67 Vgl so zum Verhältnis § 38 und § 38a AVG mwN *Hengstschläger/Leeb*, AVG² § 38a Rn 13; aA aber offenbar zum Verhältnis des § 38 und § 38a AVG VwGH 22.2.2001, 2001/04/0034.

rens bedingt ist.⁶⁸ Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Rechtsfolgen des § 290 Abs 2 BAO *ex lege* bereits im Zeitpunkt des Vorlagebeschlusses und nicht erst zum (späteren) Zeitpunkt der Zustellung des Beschlusses an die Parteien eintreten.

Der Endpunkt des relevanten Zeitraums ist »bei Einlangen der Vorabentscheidung« erreicht. Damit dürfte das tatsächliche Einlangen des Urteils oder Beschlusses des EuGH beim vorlegenden Gericht (dem BFG) gemeint sein.⁶⁹ Der Begriff »Einlagen« sollte dabei sowohl die postalische Zustellung in Papierform als auch die elektronische Zustellung umfassen. Entscheidend wird sein, ob die Vorabentscheidung in den Machtbereich des vorlegenden Gerichts gelangt ist. Der Wortlaut des § 290 Abs 2 BAO nimmt zwar nicht ausdrücklich darauf Bezug, bei wem die Vorabentscheidung einzulangen hat. Vor dem Hintergrund, dass Abs 2 aber auf Abs 1 verweist und in Abs 1 vom »Beschluss des Verwaltungsgerichtes« die Rede ist, erscheint es am plausibelsten, auf das Einlagen bei dem Gericht abzustellen, das die Vorlage beschlossen hat. Dies ist auch vor dem Hintergrund überzeugend, dass in Einzelfällen womöglich auch nur dieses Gericht an der Beurteilung des EuGH interessiert ist. Die Zustellung der Vorabentscheidung an die Parteien des Ausgangsverfahrens dürfte auch für die Beendigung des relevanten Zeitraums keine Voraussetzung sein.⁷⁰ Hinterfragt werden könnte, ob es aus unionsrechtlicher Sicht erforderlich ist auf das Einlangen des Urteils beim vorlegenden Gericht abzustellen, oder, ob es nicht bereits ausreichend sein könnte, dass der relevante Zeitraum bereits mit dem Erlass oder der Veröffentlichung der Entscheidung beendet ist. Erst im Zeitpunkt des Einlangens der Vorabentscheidung beim vorlegenden Gericht ist jedoch sichergestellt, dass das vorlegende Gericht über die rechtliche Beurteilung des EuGH tatsächlich Kenntnis erlangt hat und damit kein der EuGH-Entscheidung inhaltlich widersprechendes Erkenntnis fällt. Auch aus unionsrechtlicher Sicht ist das Abstellen auf das Einlangen der Vorabentscheidung beim vorlegenden Gericht damit nachvollziehbar. Ein Abstellen auf die »Kenntnis« der Vorabentscheidung des EuGH durch das vorlegende Gericht, die im Einzelfall auch bereits vor dem (postalischen) Einlangen gegeben sein kann, würde dem Zweck der Bestimmung aber wohl noch besser entsprechen.

Da der Wortlaut des § 290 Abs 2 BAO auf die »Vorabentscheidung« abstellt, ist fraglich, ob der relevante Zeitraum auch bei nicht meritorischer Erledigung des Verfahrens, wie der Zurückweisung des Vorabentschei-

dungersuchens durch den EuGH oder bei Zurückziehung des Antrags durch das vorlegende Gericht nach § 290 Abs 3 BAO, beendet wird. Im Schrifttum wird zur ähnlichen Bestimmung des § 38 a Abs 1 AVG, die ebenso nur vom »Einlangen der Vorabentscheidung« spricht, vertreten, dass unter einer »Vorabentscheidung« iSd Bestimmung auch die Zurückweisung durch den EuGH⁷¹ sowie die Zurückziehung des Antrags durch die Behörde verstanden werden sollte.⁷² Eine derartige Auslegung überzeugt unter Berücksichtigung des Sinn und Zwecks der Bestimmung und der unionsrechtlichen Vorgaben: Weist der EuGH ein Vorabentscheidungersuchen zurück oder zieht die Behörde es zurück, so besteht keine Gefahr mehr, dass der Zweck des Vorabentscheidungersuchens vereitelt wird, da dieses mit der Zurückweisung oder -ziehung beendet ist. Neben dem Einlangen der Vorabentscheidung des EuGH, in dem der EuGH die Frage in sachlicher Hinsicht beantwortet, sollte daher auch eine Zurückweisung durch den EuGH ohne materielle Behandlung der Frage als auch eine Zurückziehung der Vorlagefrage durch das vorlegende Gericht den in § 290 Abs 2 BAO angesprochenen Zeitraum beenden.⁷³

C. Wirkung auf das Ausgangsverfahren

1. Zulässige und unzulässige Amtshandlungen

a. Zulässige Amtshandlungen

Für den betroffenen Zeitraum zwischen Vorlage und Beendigung des Vorabentscheidungsverfahrens kommen mehrere Rechtsfolgen zu tragen. Die wesentlichste Rechtsfolge, die sich direkt aus § 290 Abs 2 BAO ableiten lässt, ist, dass das vorlegende Gericht bestimmte Handlungen nicht vornehmen darf. Die Handlungsoptionen des nationalen Gerichts sind dabei positiv formuliert. § 290 Abs 2 BAO nennt jene Akte, die auch im genannten Zeitraum zulässig sind: Dies sind »Amtshandlungen ..., die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können oder die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten.«

Wie anhand der Trennung der einzelnen Wortgruppen durch »oder« ersichtlich wird, können zwei zulässige Fallgruppen unterschieden werden:⁷⁴ Zur ersten Gruppe zählen Handlungen, »die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können«. Darunter

68 Vgl Piska, ZÖR 1997, 252 und 258; Hengstschläger/Leeb, AVG³ § 38 a Rn 12; Schima in Mayer/Stöger, EUV/AEU²⁹ Art 267 Rn 153.

69 Vgl Piska, ZÖR 1997, 251 f und 259.

70 Vgl idS zu § 38 a AVG Piska, ZÖR 1997, 252.

71 Der EuGH weist eine Vorlage ohne inhaltliche Beurteilung bspw zurück, wenn der Sachverhalt nicht ausreichend dargestellt ist oder die Rechtsfrage zu abstrakt formuliert ist (siehe hierzu ausführlich Schima, Vorabentscheidungsverfahren 87 ff).

72 Vgl idS Hengstschläger/Leeb, AVG³ § 38 a Rn 12.

73 So auch Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu § 290; Ritz, BAO⁵ § 290 Rn 8.

74 Vgl idS zu § 38 a AVG Hengstschläger/Leeb, AVG³ § 38 a Rn 15.

sind alle Akte des vorlegenden Gerichts zu verstehen, die in keinem sachlichen Zusammenhang zur Frage der Vorabentscheidung stehen. *Hengstschläger/Leeb* subsumieren unter diese Wortgruppe alle Verfahrensanordnungen, die »überhaupt nicht« von der Lösung der Frage, die dem EuGH vorgelegt wurde, betroffen sind.⁷⁵ Dies sind insbesondere Akte, die der genaueren Aufklärung des Sachverhalts (zB die Ladung von Zeugen nach §§ 169 BAO oder Sachverständigen nach §§ 177 BAO, die Anordnung eines Augenscheins nach § 182 BAO oder der Beweisaufnahme nach § 183 BAO) oder dem späteren effizienten Ablauf des Verfahrens (wie die Zuerkennung von Gebühren an Zeugen nach § 176 BAO und Sachverständige nach § 181 BAO) dienen.⁷⁶ Dass derartige Handlungen weiterhin vorgenommen werden können, entspricht dem Sinn und Zweck der Bestimmung als auch den unionsrechtlichen Vorgaben. Die Ausübung derartiger Akte erscheint nämlich nicht geeignet, den Zweck des Vorabentscheidungsersuchens zu vereiteln. Derartige Amtshandlungen sollten vom nationalen Gericht – um einen zügigen Fortgang des Verfahrens nach erfolgter Vorabentscheidung zu gewährleisten – vielmehr auch während des laufenden Verfahrens vor dem EuGH vorgenommen werden.

Weiters nennen *Hengstschläger/Leeb* als einen jener Akte, der im Rahmen der ersten Fallgruppe auch im abgegrenzten Zeitraum zulässig sein sollte, die prozesuale Erledigung des Verfahrens, die in weiterer Folge zur Zurückziehung des Vorabentscheidungsersuchens führt.⁷⁷ Der Berufungsbehörde (jetzt: Verwaltungsgericht) sollte es allgemein nicht verwehrt sein, die Berufung (jetzt: Beschwerde) auch nach Stellung des Vorabentscheidungsersuchens noch zurückzuweisen, wenn sich deren Unzulässigkeit herausstellt, oder das Berufungsverfahren (jetzt: Beschwerdeverfahren) einzustellen, wenn das Rechtsmittel von der Partei zurückgezogen wird.⁷⁸ Die Zulässigkeit derartiger Akte lässt sich auch aus dem Zusammenhang mit § 290 Abs 3 BAO erschließen. § 290 Abs 3 BAO ordnet aufbauend auf der Vorgabe des Art 267 Abs 2 AEUV an, dass das vorlegende Gericht die Vorabentscheidung unter bestimmten Voraussetzungen unverzüglich zurückzuziehen hat (siehe noch genauer Abschnitt V). Daraus ergibt sich, dass die formelle Erledigung des Beschwerdeverfahrens auch nach Einleitung des Vorabentscheidungsverfahrens weiterhin zulässig sein muss. Zulässige Akte des BFG

nach Vorlage sind daher insbesondere die Zurückweisung der Beschwerde nach § 260 BAO aufgrund Unzulässigkeit oder eine Gegenstandsloserklärung nach § 256 Abs 3 BAO aufgrund der Zurücknahme der Beschwerde durch die Partei.⁷⁹ Diese Handlungen führen in weiterer Folge zu einer Zurückziehung der Vorlagefrage nach § 290 Abs 3 BAO. Aus unionsrechtlicher Sicht bestehen keine Bedenken gegen die Zulässigkeit derartiger Akte nach Vorlage, da Art 267 Abs 2 AEUV die Entscheidung über die »Erforderlichkeit« einer Vorabentscheidung ausdrücklich den nationalen Gerichten überlässt.⁸⁰ Erst durch die formelle Erledigung des Verfahrens fällt aber die Voraussetzung für eine Vorabentscheidung in Form der »Erforderlichkeit« iSd Art 267 AEUV weg.

Die zweite Fallgruppe an Handlungen, die nach Vorlage an den EuGH weiterhin durchgeführt werden darf, umfasst all jene Akte, »die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten«. Damit dürften Handlungen angesprochen sein, die das Verfahren in sachlicher Hinsicht noch nicht endgültig beenden, aber zur logischen Fortsetzung nach Einlangen der Vorabentscheidung bereits vor dessen Einlangen vorgenommen werden sollten. Im Schrifttum werden zu dieser Gruppe einstweilige Verfügungen, sonstige vorläufige Akte als auch Entscheidungen, die unaufschiebbar sind und wieder rückgängig gemacht werden können, gezählt.⁸¹ Im Bereich des Abgabenrechts können unter diese Fallgruppe insbesondere die Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO⁸² und Sicherstellungsaufträge nach § 232 BAO subsumiert werden.⁸³ Für derartige zulässige Akte (wie insbesondere die Aussetzung der Einhebung der Steuern) besteht während des laufenden Vorabentscheidungsverfahrens eine Handlungspflicht des nationalen Gerichts, die mittels Rechtsbehelf auch durchgesetzt werden kann (siehe Abschnitt IV.C.2).

75 *Hengstschläger/Leeb*, AVG² § 38 a Rn 15.

76 Vgl idS zu § 38 a AVG *Hengstschläger/Leeb*, AVG² § 38 a Rn 15; *Schima* in *Mayer/Stöger*, EUV/AEUV²⁹ Art 267 Rn 154; zu § 38 b VwGG *Piska*, ZÖR 1997, 259; so auch zur deutschen Rechtslage *Karpenstein* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EU³¹ Art 267 Rn 29.

77 So auch *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren 93; *ders* in *Mayer/Stöger*, EUV/AEUV²⁹ Art 267 Rn 154.

78 Vgl auch *Piska*, ZÖR 1997, 259.

79 Vgl *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu § 290; *Ritz*, BAO⁵ § 290 Rn 9.

80 Vgl idS *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren² 93.

81 Vgl *Walter/Thienel*, Verwaltungsverfahrensnovellen 6; *Piska*, ZÖR 1997, 259; *Hengstschläger/Leeb*, AVG² § 38 a Rn 15.

82 Die Einhebung der Abgaben wird bei Stellung eines Vorabentscheidungsersuchens nicht automatisch ausgesetzt. Selbst eine formale Aussetzung des Verfahrens nach § 271 BAO hat keine automatische Aussetzung der Einhebung der Abgaben zur Folge (VwGH 27.11.1971, 1278/75; vgl *Ritz*, BAO⁵ § 271 Rn 23). § 290 Abs 2 BAO, der keine formale Aussetzung beinhaltet, kann daher ebenso keine automatische Aussetzung der Abgabenerhebung mit sich bringen. Dies bedarf eines Antrags auf Aussetzung der Einhebung der Partei nach § 212 a BAO (siehe hierzu *Ritz*, BAO⁵ § 212 a Rn 2 ff).

83 Diese Bestimmungen sind inhaltlich der einstweiligen Verfügung oder anderen vorläufigen Akten wie § 8 VVG und § 39 Abs 1 VStG verwandt.

b. Unzulässige Amtshandlungen

Aufgrund der positiven Formulierung des § 290 Abs 2 BAO, sind alle Amtshandlungen des vorlegenden Gerichts, die in den beiden genannten Fallgruppen keine Deckung finden, nach Vorlage bis zur Einstellung des Vorabentscheidungsverfahrens unzulässig. Dem Handlungsverbot unterliegt damit insbesondere die Entscheidung in jener Sache, für die die Rechtsfrage, die an den EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt wurde, eine relevante Vorfrage bildet.⁸⁴ Das BFG hat daher nach Vorlage eine abschließende meritorische Entscheidung zu unterlassen. Dies würde den Zweck des Vorabentscheidungsverfahrens konterkarieren. Eine meritorische Entscheidung ist nur für jene Rechtsfragen weiterhin zulässig und sogar geboten, die in keinem inhaltlichen Zusammenhang zur Vorlagefrage stehen und daher von der Beantwortung der Frage durch den EuGH nicht beeinflusst werden können.⁸⁵

Auch eine Beschwerdeentscheidung nach § 262 BAO durch die Verwaltungsbehörde hat nach Stellung des Vorabentscheidungsersuchens durch das BFG zu unterbleiben. Dies ergibt sich auf Basis der neuen Rechtslage⁸⁶ idF nach FVwGG 2012 bereits aus § 300 BAO, der eine parallele Zuständigkeit einer Verwaltungsbehörde und des BFG unterbinden soll. Erlässt ein Finanzamt nach Stellung des Vorlageantrags idS § 264 BAO oder nach der Einbringung der Bescheidbeschwerde beim BFG in einem Verfahren einen Bescheid, so ist dieser aufgrund § 300 Abs 1 BAO nichtig.⁸⁷ Ist das BFG somit in einem Verfahren einmal zuständig geworden und entscheidet es sich im Rahmen dessen für eine Vorlage an den EuGH, ist ein Tätigwerden der erstins-

tanztlichen Verwaltungsbehörde grds nicht mehr möglich.⁸⁸

2. Hemmung der Entscheidungsfrist

Eine weitere Rechtsfolge, neben dem Verbot bestimmter Handlungen, die sich aus dem Zusammenspiel des § 290 Abs 2 BAO mit § 291 Abs 2 BAO ergibt, ist die Hemmung der Frist für Zwecke der Berechnung einer eingetretenen Säumnis. Trifft das BFG die Entscheidung dem EuGH eine Frage vorzulegen, hemmt dies die Frist von sechs Monaten für einen Fristsetzungsantrag an den VwGH nach § 38 Abs 1 VwGG. Dies ergibt sich aus § 291 Abs 2 BAO, nach dem die »Zeit ... eines Vorabentscheidungsverfahrens vor dem Gerichtshof der Europäischen Union ... in die Entscheidungsfrist ... nicht einzurechnen [ist]«. ⁸⁹ Diese neue Bestimmung findet ihr Pendant in § 34 Abs 1 VwGVG und § 38 Abs 2 VwGG.⁹⁰ Diese Vorschrift hat vor Augen, dass die Entscheidungsfrist sonst in der Regel während der Anhängigkeit des Verfahrens vor dem EuGH verstreichen würde. Dem vorlegenden Gericht soll ab Einlangen der Vorabentscheidung die restliche Zeit verbleiben.⁹¹ In § 291 BAO wird nun jedoch nicht festgelegt, wie die angesprochene »Zeit« zu ermitteln ist. Für diese Zwecke kann auf § 290 BAO zurückgegriffen werden. Die relevante Zeit sollte sich demnach – der Bestimmung des § 290 Abs 2 BAO entsprechend – von der Vorlage bis zum Einlangen der Vorabentscheidung oder der sonstigen Einstellung des Vorabentscheidungsverfahrens (Mitteilung über die Zurückweisung des Verfahrens durch den EuGH, Zurückziehung durch das vorlegende Gericht) erstrecken.⁹² Die in Abschnitt IV.B erläuterten Ausführungen zur Bestimmung des relevanten Zeitraums gelten sinngemäß. Die Hemmung sollte daher insbesondere schon zu jenem Zeitpunkt eintreten, in dem die Entscheidung zur Vorlage gefällt wird und nicht erst bei der (späteren) Zustellung an die Parteien.⁹³

84 Vgl idS *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren² 93; *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 123; *Fischerlehner*, UFSjournal 2010, 245.

85 Hat das BFG somit bspw die Veranlagung eines bestimmten Veranlagungsjahres in der Umsatzsteuer sowie auch der Körperschaftsteuer desselben Steuerpflichtigen zu beurteilen und wurde dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung zur Vereinbarkeit einer nationalen Bestimmung mit der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgelegt, so darf das BFG die Veranlagung der Körperschaftsteuer nicht abschließend beurteilen, solange nicht die Vorabentscheidung des EuGH bei ihm einlangt. Einer abschließenden meritorischen Entscheidung durch Erkenntnis in der Umsatzsteuer für dasselbe Veranlagungsjahr dürfte aber nichts im Wege stehen, solange die Veranlagung der Umsatzsteuer durch die Entscheidung des EuGH nicht in irgendeiner Weise beeinflusst werden könnte. Für diesen Inhalt besteht kein Handlungsverbot nach § 290 Abs 2 BAO. Vielmehr dürfte das BFG verpflichtet sein, die Beschwerde betreffend die Veranlagung der Umsatzsteuer innerhalb der Frist des § 291 BAO zu behandeln.

86 Zur Unzulässigkeit einer Berufungsvorentscheidung nach der Entscheidung zur Vorlage an den EuGH durch den UFS im Rahmen der alten Rechtslage bereits *Fischerlehner*, UFSjournal 2010, 245.

87 Vgl zur Bestimmung *Langheinrich/Ryda*, FJ 2014, 13f; *Ritz*, BAO⁵ § 300 Rn 2 ff.

88 § 300 Abs 1 BAO sieht zwar Ausnahmen von dem Handlungsverbot der Verwaltungsbehörde bei Zustimmung des Beschwerdeführers vor; es steht dem BFG jedoch frei, die in § 300 Abs 1 lit b vorgesehene Weiterleitung der Zustimmungserklärung des Beschwerdeführers an die Abgabenbehörde zu unterlassen (vgl *Ritz*, BAO⁵ § 300 Rn 9).

89 Im AVG findet sich keine ausdrückliche Regelung dazu, kritisch *Walter/Thienerl*, Verwaltungsverfahrensnovellen 8.

90 Vgl *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu § 291.

91 Vgl idS zur früheren Säumnisbeschwerde iZm § 38 a AVG *Piska*, ZÖR 1997, 256; *Hengstschläger/Leeb*, AVG² § 38 a Rn 14; ausführlich zur (Un-)Zulässigkeit von Säumnisbeschwerden während eines Vorabentscheidungsverfahrens *Piska*, ZÖR 1997, 241 ff.

92 Vgl idS *Piska*, ZÖR 1997, 250 ff; *Hengstschläger/Leeb*, AVG² § 38 a Rn 14.

93 Vgl *Herzig*, wbl 2003, 252; *Hengstschläger/Leeb*, AVG² § 38 a Rn 14.

Eine derartige Regelung dürfte dem unionsrechtlich garantierten Äquivalenzgrundsatz standhalten.⁹⁴ Auch die Zeit des Verfahrens vor dem VfGH gemäß Art 139, 139a, 140 und 140a B-VG ist nach § 291 Abs 2 BAO (als auch § 38 Abs 2 Z 2 VwGG) bei der Berechnung der Frist für einen Fristsetzungsantrag nicht zu berücksichtigen. Die Hemmung der Entscheidungsfrist im Falle der Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens führt daher für den Steuerpflichtigen zu keiner ungünstigeren Behandlung als bei vergleichbaren nationalen Verfahren.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass die Hemmung der Entscheidungsfrist nur für die unzulässigen Amtshandlungen nach § 290 Abs 2 BAO gelten kann. Nach Vorlage an den EuGH weiterhin zulässige Amtshandlungen des vorlegenden Gerichts (zB Bearbeitung eines Antrags auf Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO) können mittels des entsprechenden Behelfs (Antrag auf Fristsetzung nach § 38 Abs 1 VwGG) weiterhin durchgesetzt werden.⁹⁵

D. Wirkung auf andere Verfahren?

1. Vorgaben des § 290 Abs 2 BAO

Aus dem Wortlaut des § 290 Abs 2 BAO geht nicht eindeutig hervor, ob dieser auch für Verfahren bei anderen Behörden und Gerichten, für die die dem EuGH vorgelegte Rechtsfrage eine relevante Vorfrage bildet, Wirkung entfalten könnte. § 290 Abs 2 BAO nimmt nicht darauf Bezug, an wen das Verbot bestimmter Amtshandlungen konkret gerichtet ist. Vorgeschrieben ist lediglich, dass nach Vorlage nur solche »*Amtshandlungen vorgenommen werden [dürfen], die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können oder die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten*«. Auf Basis des Wortlauts des § 290 Abs 2 BAO wäre daher argumentierbar, dass dieses Verbot für jedes Verfahren – egal, ob dies bei einer Verwaltungsbehörde oder auch beim BFG anhängig ist – Bedeutung entfaltet.

Historische und systematische Argumente sprechen jedoch gegen ein derart weites Verständnis: Nach den Gesetzesmaterialien orientiert sich § 290 Abs 2 BAO an § 38a AVG, § 38b VwGG und § 19a VfGG. Sowohl

§ 38b Abs 1 VwGG als auch § 19a Abs 1 VfGG nehmen im Zusammenhang mit dem inhaltlich identen Verbot bestimmter Handlungen ausdrücklich auf den VfGH⁹⁶ und den VfGH⁹⁷ – also auf das vorlegende Gericht – Bezug.⁹⁸ Für die vergleichbare Bestimmung des § 90 a Abs 1 GOG⁹⁹ hat zudem auch der OGH ausdrücklich bestätigt, dass diese nur für das Gericht des Ausgangsverfahrens gilt.¹⁰⁰ Ebenso stellte der ursprüngliche Wortlaut des § 38a Abs 1 AVG explizit auf das vorlegende Gericht ab.¹⁰¹ Der Text des § 38a Abs 1 AVG wurde jedoch im Jahr 2011 adaptiert, sodass im derzeit geltenden Wortlaut – in Konformität mit § 290 Abs 2 BAO – das allgemeine Verb »*dürfen*«, ohne Verweis auf das vorlegende Gericht, zu finden ist.¹⁰² Eine Gesamtbetrachtung der inhaltlich

94 Gemäß diesem Grundsatz dürfen nationale verfahrensrechtliche Bestimmungen zur Durchsetzung von Unionsrecht nicht ungünstiger ausgestaltet sein als für ähnliche Klagen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind. Die Wahrung dieses Grundsatzes setzt daher voraus, dass die streitige nationale Regelung in gleicher Weise für Rechtsbehelfe, die auf die Verletzung des Unionsrechts gestützt sind, als auch für solche, die auf die Verletzung des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, gilt, sofern diese Rechtsbehelfe einen ähnlichen Gegenstand und Rechtsgrund haben (siehe EuGH 19.7.2012, C-591/10, *Littlewoods*, Rn 27 ff).

95 Vgl idS zu § 38a AVG *Hengstschläger/Leeb*, AVG² § 38 a Rn 16.

96 »*Hat der Verwaltungsgerichtshof einen solchen Beschluss gefasst, so darf er bis zum Einlangen der Vorabentscheidung nur solche Handlungen vornehmen und nur solche Anordnungen und Entscheidungen treffen, die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können oder die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten*« (Hervorhebung durch die Autorin).

97 »*Hat der Verfassungsgerichtshof einen solchen Beschluss gefasst, so darf er bis zum Einlangen der Vorabentscheidung nur solche Handlungen vornehmen und nur solche Anordnungen und Entscheidungen treffen, die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können oder die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten*« (Hervorhebung durch die Autorin).

98 Vgl idS auch *Herzig*, der hervorhebt, dass das Gesetz nicht ausdrücklich regelt, wie andere Gerichte, die mit ähnlichen Verfahren befasst sind, vorzugehen haben (vgl *Herzig*, wbl 2003, 245 ff).

99 »*Hat ein Gericht beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften einen Antrag auf Fällung einer Vorabentscheidung nach Art. 177 EG-Vertrag, Art. 41 EGKS-Vertrag, Art. 150 EAG-Vertrag, ... gestellt, so darf es bis zum Einlangen der Vorabentscheidung nur solche Handlungen vornehmen oder Entscheidungen und Verfügungen treffen, die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können oder die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten*« (Hervorhebung durch die Autorin).

100 OGH 14.1.1997, 4 Ob 2391/96p; demfolgend LG Feldkirch 12.5.1999, 3 R 158/99d: »*Auch die vom Rekurswerber ins Treffen geführte Bestimmung des § 90 a GOG vermag das von ihm gewünschte Ergebnis nicht herbeizuführen, da sich die Verpflichtung der Gerichte, bis zum Einlangen der Vorabentscheidung nur solche Handlungen vorzunehmen, die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können, nur auf die Gerichte des Ausgangsverfahrens bezieht (4 Ob 2391/96p), was in gegenständlichem Verfahren nicht zutrifft*«.

101 § 38a AVG idF BGBl 1995/471: »*Hat eine auf Grund der einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften hiefür in Betracht kommende Behörde beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften einen Antrag auf Fällung einer Vorabentscheidung gestellt, so darf sie bis zum Einlangen der Vorabentscheidung nur solche Verfahrenshandlungen vornehmen oder Entscheidungen treffen, die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können oder die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten*« (Hervorhebung durch die Autorin).

102 »*Hat die Behörde dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union vorgelegt, so dürfen bis zum Einlangen der Vorabentscheidung nur solche Handlungen vorgenommen oder Entscheidungen und Verfügungen getroffen werden, die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können oder die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten*« (Hervorhebung durch die Autorin).

verwandten Bestimmungen deutet dennoch dahingehend, dass der Gesetzgeber auch bei § 290 Abs 2 BAO nur jenes Gericht vor Augen hatte, das die Vorlage beschlossen hat. Für eine derartige Auslegung spricht aus systematischer Sicht auch, dass sowohl der Wortlaut des § 290 Abs 1 und § 290 Abs 3 BAO – wenn auch nicht § 290 Abs 2 BAO selbst – auf das Verwaltungsgericht Bezug nimmt, das über die Vorlage entschieden hat, und zudem in § 290 Abs 2 ein Verweis auf Abs 1 enthalten ist. Vor diesem Hintergrund dürfte § 290 Abs 2 BAO nur für jenes Gericht und auch jenes Verfahren gelten, in dessen Zusammenhang die Vorlage an den EuGH erfolgt ist. Eine Wirkung auf andere Verfahren scheint vom nationalen Gesetzgeber nicht intendiert. Dass der nationale Gesetzgeber im Rahmen des § 290 Abs 2 BAO nicht nur ausschließlich das vorliegende Gericht, sondern auch ausschließlich das konkrete Verfahren, das der Vorlage zugrunde liegt, vor Augen hatte, bestätigt sich ebenso in § 290 Abs 1 und 3 BAO: Die Zustellungspflicht nach Abs 1 und die Zurückziehung nach Abs 3 können sich logischerweise nur auf den konkreten Anlassfall beziehen, für den die Vorlage angestrebt wurde. Vor diesem Hintergrund dürfte auch in Abs 2 nur das konkrete Verfahren angesprochen sein.¹⁰³ Eine Rechtsgrundlage für eine generelle Aussetzungs- oder Unterbrechungspflicht anderer Verfahren als jenem, das der Vorlage zugrunde liegt, dürfte damit im österreichischen Recht nicht zu finden sein.¹⁰⁴

2. Vorgaben des Unionsrechts

Fraglich könnte jedoch sein, ob das Unionsrecht eine andere Auslegung verlangt. Im Schrifttum ist strittig, ob zur Wahrung der Wirksamkeit des Vorabentscheidungsverfahrens auch nationalen Behörden und Gerichten, die mit der zur Vorlagefrage ähnlichen oder identen Rechtsfragen befasst sind, bestimmte Handlungen bis zur Beendigung des Vorabentscheidungsersuchens zu untersagen sind.¹⁰⁵ Diese Frage ist nicht

nur bei Vorabentscheidungsverfahren österreichischer Gerichte relevant, sondern kann sich auch dann stellen, wenn ein Gericht eines anderen Mitgliedstaats eine Vorabentscheidung eingeleitet hat, deren Ausgang für ein anhängiges nationales Verfahren entscheidungserheblich ist. *Schima* hebt hervor, dass es »von Vorteil [ist], wenn die anderen nationalen Verfahren von den nationalen Gerichten ausgesetzt bzw unterbrochen werden«,¹⁰⁶ liefert aber keine nähere Begründung. *Kastelik-Smaza* weist lediglich daraufhin, dass es gängige Praxis in den meisten Mitgliedstaaten sein dürfte, das Verfahren in ähnlichen Rechtssachen auszusetzen oder aber die Rechtssachen miteinander zu verbinden und gemeinsam dem EuGH vorzulegen.¹⁰⁷ Die Mehrheit der Lehre dürfte einer Aussetzungs- oder Unterbrechungspflicht anderer Verfahren aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben eher ablehnend gegenüberstehen.¹⁰⁸ Auch der OGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass das Ersuchen eines Gerichtes um Vorabentscheidung des EuGH keine Unterbrechungs- oder Aussetzungspflicht eines anderen Gerichtes begründet, das dieselbe Rechtsfrage wie das Anfragegericht zu beurteilen hat.¹⁰⁹ Nach Ansicht des OGH fehle für »eine derartige weitreichende Unterbrechungswirkung ... jede Rechtsgrundlage sowohl im Gemeinschaftsrecht, in der Judikatur des EuGH und im nationalen österreichischen Recht.«¹¹⁰ Der OGH verlangt lediglich eine »besonders sorgfältige Auseinandersetzung« des nationalen Gerichts mit der Auslegung des Unionsrechts und einer eventuell bestehenden Vorlagepflicht.¹¹¹

Im Unionsrecht findet sich – wie bereits in Abschnitt IV.A erwähnt – keine ausdrückliche Regelung zu dieser Frage. Rückschlüsse können jedoch aus Art 267 AEUV gezogen werden, in dem das Vorabentscheidungsverfahren geregelt ist. Nach Art 267 Abs 2 AEUV »kann« ein nationales Gericht bei Zweifeln über die korrekte Auslegung von Unionsrecht dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung vorlegen. Nur ein nationales Gericht, »dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten

103 Dies kann insbesondere im Steuerrecht bedeutsam sein, da sich dieselben Rechtsfragen in mehreren Verfahren desselben Steuerpflichtigen stellen können: Ein und dieselbe inhaltliche Frage zur Veranlagung in der Körperschaftsteuer wird sich bei einem Steuerpflichtigen regelmäßig auf mehrere Veranlagungsjahre und damit womöglich auch getrennte Verfahren auswirken können (zur Möglichkeit »gemeinsamer Verfahren« für mehrere Veranlagungsjahre eines Steuerpflichtigen nach § 272 Abs 3 BAO siehe *Ritz*, BAO⁵ § 272 Rn 6). Aus § 290 Abs 2 BAO dürfte sich für Veranlagungsjahre, die der Vorlage an den EuGH nicht unmittelbar zugrunde liegen, keine Unterbrechungspflicht ableiten lassen. § 290 Abs 2 BAO scheint vor dem historischen, systematischen und auch unionsrechtlichen Hintergrund nur jenen Anlassfall zu erfassen, auf dem die Vorlage an den EuGH basiert (vgl idS zu den vergleichbaren Bestimmungen des GOG, VwGG und AVG *Herzig*, wbl 2003, 245 ff).

104 Vgl *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren² 96.

105 Vgl *Karpenstein* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EU⁵¹ Art 267 Rn 44.

106 Vgl *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren² 95.

107 Vgl *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 123 f.

108 Vgl *Karpenstein* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EU⁵¹ Art 267 Rn 44; *Herzig*, wbl 2003, 245 ff; für eine Aussetzungspflicht jedoch *König/Engelmann*, EWS 2002, 355 f; *Burgstaller*, Keine Aussetzung der Offenlegungsverpflichtung nach §§ 277 ff HGB trotz anhängigen Vorabentscheidungsverfahrens, RdW 2001, 327 (327 ff).

109 Grundlegend OGH 17.1.2001, 6 Ob 306/00v; bestätigt mehrmals ua in OGH 29.3.2001, 6 Ob 54/01m; OGH 29.8.2002, 6 Ob 210/02d; OGH 21.4.2005, 6 Ob 59/05; OGH 17.3.2005, 6 Ob 38/05i; OGH 23.6.2005, 6 Ob 132/05p; OGH 6.10.2005, 6 Ob 209/05m; OGH 9.3.2006, 6 Ob 49/06h; OGH 22.10.2007, 1 Ob 90/07b.

110 OGH 17.1.2001, 6 Ob 306/00v; OGH 29.8.2002, 6 Ob 210/02d; kritisch *Burgstaller*, RdW 2001, 327 ff.

111 OGH 22.10.2007, 1 Ob 90/07b.

werden können«, ist nach Art 267 Abs 3 AEUV zur Anrufung des EuGH »verpflichtet«. Ein letztinstanzliches Gericht muss daher unter bestimmten Voraussetzungen ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH einleiten, während anderen (unterinstanzlichen) Gerichten zwar diese Möglichkeit zusteht, diese jedoch keiner Pflicht unterliegen.¹¹² Nur bei einer Vorlage geht der unionsrechtliche Gesetzgeber nun – wie selbstverständlich auch davon aus –, dass das Verfahren »ausgesetzt« wird. Daraus kann abgeleitet werden, dass der unionsrechtlichen Gesetzgeber für Verfahren, die vor keinem weiteren Gericht in der Sache mehr bekämpfbar sind, und Verfahren, die dies sehr wohl sind, unterschiedliche Maßstäbe anlegt. Diese allgemeinen Grundsätze können auch für die Frage der Aussetzungs- oder Unterbrechungspflicht von anderen Gerichten und Behörden, die dieselbe Rechtsfrage wie das Anfragegericht zu beurteilen haben, herangezogen werden. Eine fehlende Aussetzungs- oder Unterbrechungspflicht für nicht letztinstanzliche Gerichte erscheint in diesem Lichte unproblematisch: Der Beschwerdeführer kann gegen die Entscheidungen berufen und hat daher die Möglichkeit seine (unionsrechtlichen) Zweifel vor der nächsten Instanz erneut vorzubringen. Dies entspricht der Entscheidung des unionsrechtlichen Gesetzgebers in Art 267 AEUV: Wenn der unionsrechtliche Gesetzgeber eine Vorlagepflicht für nicht letztinstanzliche Gerichte bei Zweifeln über die korrekte Auslegung des Unionsrechts verneint, sondern den Weg zum höchsten Gericht für zumutbar hält,¹¹³ muss dies auch für eine allfällige Aussetzungs- oder Unterbrechungspflicht gelten. Auch in diesem Fall dürfte dem Steuerpflichtigen aus unionsrechtlicher Sicht zugemutet werden können, ein Rechtsmittel einzulegen und das Verfahren bis zum letztinstanzlichen Gericht zu bringen. Liegen nun tatsächlich Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts vor – was bei einem anhängigen Verfahren zur selben Rechtsfrage im Regelfall wohl zu bejahen sein wird¹¹⁴ – ist zumindest das letztinstanzliche Gericht nach Art 267 Abs 3 AEUV verpflichtet, ein Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten.¹¹⁵

Hinterfragt werden könnte in diesem Zusammenhang, ob der Wortlaut des Art 267 Abs 3 AEUV womöglich zu eng gefasst ist. Auf den ersten Blick könnte Art 267 AEUV nämlich dahingehend deuten, dass jedes letztinstanzliche Gericht, das mit einer zur anhängigen Rechtssache ähnlichen oder identen Rechtsfrage befasst ist, verpflichtet wäre, ein Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten. Dies hätte zur Folge, dass zur selben Rechtsfrage eine Vielzahl an Verfahren vor dem EuGH landen würde und könnte damit zu einer beträchtlichen Belastung des EuGH führen.¹¹⁶ Ob dies im Sinne der Effizienz des unionsrechtlichen Rechtssystems und der unionsrechtlichen Gerichtsbarkeit ist, könnte in Frage gestellt werden.¹¹⁷ Wie *Schima* hervorhebt, könnte es daher durchaus »wünschenswert« sein, dass ein und dieselbe Frage nicht mehrmals an den EuGH herangetragen wird. Eine Aussetzung und Unterbrechung von nationalen Verfahren, denen dieselbe Rechtsfrage zugrunde liegt, könnte die bessere Lösung sein.¹¹⁸ Betrachtet man Art 267 Abs 3 AEUV nun genauer, so schreibt dieser zwar vor, dass ein letztinstanzliches Gericht »in einem schwebenden Verfahren« bei Zweifeln über die Auslegung des Unionsrechts »zur Anrufung des Gerichtshofs verpflichtet [ist]«. Art 267 Abs 3 AEUV trifft aber keine Aussage dazu, in welchem Stadium des Verfahrens diese Vorlage durchzuführen ist.¹¹⁹ Eine unverzügliche Vorlage nach Begründung der Zuständigkeit des Gerichts dürfte damit nicht notwendig sein. Gefordert ist lediglich, dass vom letztinstanzlichen Gericht vor einer endgültigen meritorischen Entscheidung eine Vorabentscheidung beim EuGH eingeholt wird, wenn die Auslegung des Unionsrechts strittig ist.¹²⁰ Art 267 Abs 3 AEUV lässt es damit zu, dass das letztinstanzliche Gericht die Entscheidung des EuGH in einem anderen anhängigen Vorabentscheidungsverfahren abwartet, bevor es entscheidet, ob es selbst zu einer Vorlage verpflichtet ist.¹²¹ Eine Vorlage vor der Entscheidung des EuGH im bereits anhängigen Verfahren könnte für das nationale Gericht insbesondere dann interessant sein, wenn Zweifel daran bestehen, ob die Rechtsfragen tatsächlich ident sind, sich aus den zugrundeliegenden Sachverhalten relevante Unterschiede für die Beurteilung der Rechtsfrage ergeben könnten oder das Gericht

112 Ausnahme: Bei Fragen über die Gültigkeit von Unionsrecht sind auch andere Gerichte zur Vorlage verpflichtet und nicht nur berechtigt (grundlegend EuGH 22.10.1987, C-314/85, *Foto-Frost*, Rn 15 ff; vgl hierzu mwN *Schwarze* in *Schwarze*, EU³ Art 267 Rn 49).

113 Siehe zur Betonung der Notwendigkeit einer letztinstanzlichen Überprüfung bspw EuGH 4.6.2002, C-99/00, *Lyckerskog*, Rn 17: »Zweifel hinsichtlich der Auslegung des anwendbaren Rechts einschließlich des Gemeinschaftsrechts können daher zu einer – letztinstanzlichen – Überprüfung durch das oberste Gericht führen.«

114 Siehe VwGH 26.4.2011, 2011/03/0015.

115 Ähnlich auf Basis der OGH-Judikatur *Burgstaller*, RdW 2001, 327 ff.

116 Vgl zur Belastung des EuGH durch die steigende Anzahl der Vorabentscheidungsersuchen *Schwarze* in *Schwarze*, EU³ Art 267 Rn 6; *Wegener* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV⁴ Art 267 Rn 2.

117 Kritisch auch *Weninger*, ÖStZ 1996, 114 ff.

118 Vgl *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren² 95; *ders* in *Mayer/Stöger*, EUV/AEUV²⁹ Art 267 Rn 157; idS auch *Weninger*, ÖStZ 1996, 114 ff.

119 Vgl hierzu allgemein *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 120 f.

120 Vgl *Lang* in FS Tanzer 410.

121 Vgl idS auch *Herzig*, wbl 2003, 245 ff; *Weninger*, ÖStZ 1996, 114 ff; *Lang* in FS Tanzer 410.

der Ansicht ist, dass es die Vorlagefragen noch mit weiteren Argumenten untermauern kann.¹²² Ein letztinstanzliches Gericht unterliegt nach Art 267 Abs 3 AEUV daher zwar einer Vorlagepflicht, wenn Zweifel über die Auslegung des Unionsrechts bestehen. Es hat es aber selbst in der Hand darüber zu entscheiden, ob es die Vorlage sofort vornehmen oder zunächst noch andere Entscheidungen des EuGH abwarten möchte.

3. Handlungsoptionen für österreichische Gerichte und Behörden

Umgelegt auf das österreichische Abgabenrecht bedeutet dies, dass Finanzämter in Verfahren, die mit einer identen Rechtsfrage wie in einem vom BFG (oder VwGH) bereits dem EuGH vorgelegten Verfahren befasst sind, nicht nur aus nationaler, sondern auch aus unionsrechtlicher Sicht keiner generellen Aussetzungs- oder Unterbrechungspflicht unterliegen. Ebenso sollte für das BFG eine derartige allgemeine Pflicht zu verneinen sein. In Frage gestellt werden könnte vor dem Hintergrund der eingeschränkten Revisionsmöglichkeit¹²³ vor dem VwGH womöglich, ob das BFG nicht als letztinstanzliches Gericht iSd Art 267 Abs 3 AEUV gelten könnte und damit einer Vorlagepflicht unterliegt. Vorlagepflichtig sind nach Art 267 Abs 3 AEUV jene Gerichte, »dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können«. Der EuGH geht davon aus, dass der Umstand, dass eine Anfechtung »nur nach vorheriger Zulassungserklärung durch das oberste Gericht in der Sache geprüft werden kann, ... nicht dazu [führt], dass den Parteien das Rechtsmittel [iSd Art 267 Abs 3 AEUV] entzogen ist«. ¹²⁴ Die hL leitet daraus ab, dass zu den »Rechtsmitteln« iSd Art 267 Abs 3 AEUV auch Beschwerden gegen die Nichtzulassung einer Revision zählen.¹²⁵ Die einheitliche Anwendung des Unionsrechts und der Individualrechtsschutz wird durch eine derartige Auslegung nicht beeinträchtigt, weil im Ergebnis eine Revision zustehen müsse, wenn in einem bestimmten Fall der Sa-

che nach eine Vorlage zum EuGH angezeigt ist.¹²⁶ Nach Ansicht des deutschen BVerfG sind Rechtsfragen aus dem Bereich des Unionsrecht bereits dann von grundsätzlicher Bedeutung und eröffnen damit den Revisionsrechtsweg, wenn sich voraussichtlich in einem künftigen Revisionsverfahren die Notwendigkeit ergeben würde, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen.¹²⁷ Auch die hL in Österreich sowie der VwGH sahen auf Basis derselben Argumente den UVS nicht als letztinstanzliches, vorlagepflichtiges Gericht iSd Art 267 AEUV an, obwohl dem VwGH bereits vor der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 ein Ablehnungsrecht bei Rechtsfragen ohne grundsätzliche Bedeutung nach Art 131 Abs 3 B-VG idF BGBl 2003/100 zustand.¹²⁸ Auf Basis dessen sollte auch das BFG unabhängig davon, ob es die Revision in einem bestimmten Verfahren zum VwGH zulässt oder nicht, nicht zur Vorlage nach Art 267 Abs 3 AEUV verpflichtet sein.¹²⁹ Der Beschwerdeführer kann die Nichtzulassung im Rahmen einer außerordentlichen Revision bekämpfen, der der VwGH im Falle von berechtigten Zweifeln der richtigen Auslegung des Unionsrechts stattzugeben hat.

Dem BFG stehen als nicht letztinstanzlichem Gericht für den Fall, dass bereits ein Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH mit einer gleichartigen Rechtsfrage anhängig ist, somit drei Handlungsoptionen offen: Das BFG kann selbst ein Vorabentscheidungsverfahren einleiten (wozu es aber nicht verpflichtet ist), das BFG kann die strittige Rechtsfrage nach eigenem Ermessen beurteilen und ein abschließendes Erkenntnis erlassen oder das BFG kann das Verfahren nach § 271 Abs 1 BAO aussetzen und die Entscheidung des EuGH abwarten.¹³⁰ Die Möglichkeit der Vorlage an den EuGH muss dem BFG aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben immer offen stehen. Möchte das BFG die Rechtsfrage nicht selbst dem EuGH vorlegen, ist an-

122 Vgl idS Kastelik-Smaza, Das Vorabentscheidungsverfahren 124.
 123 Nach Art 133 Abs 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichts nur ordentliche Revision vor dem VwGH erhoben werden, das Verfahren »von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt«; siehe hierzu ausführlich Laudacher, Der Ausspruch über die Zulässigkeit der Revision in der künftigen Entscheidungspraxis des Bundesfinanzgerichts, SWK 2013, 1417 (1417 ff); Pinetz/Zeiler, Zugang zu den Höchstgerichten im Abgabenverfahren, SWK 2013, 1297 (1297 ff).
 124 EuGH 4.6.2002, C-99/00, Lyckerskog, Rn 16; bestätigt in EuGH 16.12.2008, C-210/06, Cartesio, Rn 76.
 125 Vgl Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁴ Art 267 Rn 26; Schwarze in Schwarze, EU³ Art 267 Rn 44; Karpenstein in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU⁵¹ Art 267 Rn 53; so scheinbar auch Schima in Mayer/Stöger, EUV/AEUV¹²⁹ Art 267 Rn 108 f.

126 Vgl mwN Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁴ Art 267 Rn 26.
 127 BVerfG 22.12.1992, 2 BvR 557/88.
 128 Vgl mwN Hengstschläger/Leeb, AVG² § 38a Rn 4; Schima in Mayer/Stöger, EUV/AEUV¹²⁹ Art 267 Rn 110; VwGH 22.3.2000, 2000/04/0033.
 129 Vgl idS zum deutschen Oberverwaltungsgericht Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁴ Art 267 Rn 26; Karpenstein in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU⁵¹ Art 267 Rn 53.
 130 Der VwGH bejaht in ständiger Rechtsprechung, dass eine Aussetzung des Verfahrens für den Fall, dass ein Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH zur selben Rechtsfrage anhängig ist, auf § 38 AVG (entspricht inhaltlich § 271 BAO) gestützt werden kann (VwGH 9.11.2011, 2011/22/0284; VwGH 13.12.2011, 2011/22/0316); zustimmend Schima in Mayer/Stöger, EUV/AEUV¹²⁹ Art 267 Rn 160; Weninger, ÖStZ 1996, 114 ff; ähnlich zur deutschen Rechtslage Karpenstein in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU⁵¹ Art 267 Rn 45. Zudem sieht der VwGH in einem anhängigen Vorabentscheidungsverfahren auch einen Tatbestand, der die Behörde hindern kann, einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgabe nach § 212 a BAO abzulehnen, weil sie eine Berufung als wenig erfolgsversprechend ansieht (VwGH 14.10.1999, 99/16/0266).

hand der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, ob einer Aussetzung oder aber einer Erledigung in der Sache der Vorzug zu geben ist. Eine Aussetzung des Verfahrens nach § 271 Abs 1 BAO liegt grds im Ermessen der Behörde oder des Gerichts.¹³¹ Gemäß § 20 BAO ist eine Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben und hat sich insbesondere am Zweck der Norm zu orientieren.¹³² Zweck einer Aussetzung iSd § 271 BAO ist es aus Gründen der Prozessökonomie zu vermeiden, dass die gleiche Rechtsfrage nebeneinander in mehreren Verfahren erörtert werden muss. Die Behörde soll sich Arbeit ersparen, die sonst allenfalls unnütz aufgewendet worden wäre. Die Parteien sollen vor der Einbringung unnötiger oder aussichtsloser Beschwerden an den VwGH bewahrt werden.¹³³ Möchte das BFG die Rechtsfrage dem EuGH nicht (erneut) vorlegen, erscheint vor diesem Hintergrund auf den ersten Blick eine Aussetzung des Verfahrens dem Zweck der Norm am besten gerecht werden. Die Aussetzung des Verfahrens bis zum Ergehen der Entscheidung des EuGH wird nämlich in vielen Fällen dem Zweck des § 271 BAO entsprechen, da es dem BFG Arbeit ersparen könnte, die sonst allenfalls unnütz aufgewendet worden wäre, und zudem auch die Parteien vor der Einbringung unnötiger oder aussichtsloser Beschwerden an den VwGH bewahrt werden.¹³⁴ Diese Argumentation für eine Aussetzung nach § 271 BAO könnte auch für unterinstanzliche Verwaltungsbehörden (Finanzämter) vorgebracht werden, die selbst nicht zur Vorlage an den EuGH berechtigt sind.¹³⁵ Eine generelle Aussetzungspflicht des BFG oder eines Finanzamts kann jedoch auch aus § 271 Abs 1 BAO nicht abgeleitet werden. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang insbesondere, dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung das freie Ermessen der Behörde im Rahmen des § 271 BAO betont, indem er allgemein ausführt, dass der Partei »kein Rechtsanspruch«

auf Aussetzung zukomme.¹³⁶ Das Gericht oder die Behörde kann zudem im Einzelfall auch mit Konstellationen konfrontiert sein, in denen eine Aussetzung nicht angebracht ist. So hat bereits nach dem Wortlaut des § 271 Abs 1 BAO eine Aussetzung zu unterbleiben, wenn diesem Vorgehen »überwiegende Interessen der Partei ... entgegenstehen.«¹³⁷ Ein derartiger Fall kann nach VwGH-Rechtsprechung insbesondere dann vorliegen, wenn bei der Aussetzung des Verfahrens ein Verlust der »Ergreiferprämie« beim VfGH drohen würde, weil die Parteien daran gehindert sind, Anlassfall iSd Art 139 Abs 6 oder Art 140 Abs 7 B-VG zu werden.¹³⁸ Daneben wäre zB auch denkbar, dass das BFG oder das Finanzamt die Begründung für die Entscheidung in dem Zeitpunkt, in dem die relevante Rechtsfrage beim EuGH anhängig wird, bereits vollständig ausgearbeitet hat. In diesem Fall könnte vorgebracht werden, dass sich das BFG oder das Finanzamt durch eine Aussetzung keine Arbeit mehr ersparen würde. Dies könnte auch gegen eine Aussetzung aus prozessökonomischen Gründen sprechen. Welche Handlungsoption (Entscheidung in der Sache oder Aussetzung) vom BFG (oder Finanzamt) zu bevorzugen ist, ist vor diesem Hintergrund keiner pauschalen Beurteilung zugänglich, sondern von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängig.

Für den VwGH ist die Rechtslage demgegenüber eindeutiger: Der VwGH unterliegt im Abgabeverfahren als letztinstanzliches Gericht iSd Art 267 Abs 3 AEUV einer Vorlagepflicht. Der VwGH kann daher im Falle bestehender Zweifel der richtigen Auslegung von Unionsrecht nur entscheiden, ob er sofort ein Vorabentscheidungsverfahren einleitet oder aber zunächst die Entscheidung des EuGH in einem bereits anhängigen Verfahren, dem eine idente Rechtsfrage zugrunde liegt, zuwartet. Keinesfalls darf der VwGH bei berechtigten Zweifeln zur korrekten Auslegung des Unionsrechts – die im Regelfall bei einem anhängigen Verfahren vor dem EuGH zur identen Rechtsfrage gegeben sein werden¹³⁹ – jedoch eine abschließende Entscheidung in der

131 VwGH 27.1.2000, 99/16/0251; VwGH 25.5.2000, 99/16/0518; VwGH 28.6.2001, 2001/16/0207; VwGH 23.11.2006, 2006/16/0079; vgl Ritz, BAO⁵ § 271 Rn 17 ff und § 20 Rn 4.

132 Vgl zu den Kriterien der Ermessensausübung ausführlich mwN Ritz, BAO⁵ § 20 Rn 5 ff; zur Relevanz des Zwecks der Norm VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; VwGH 29.9.2011, 2008/16/0087.

133 VwGH 3.9.1987, 87/16/0061; VwGH 18.4.1990, 89/16/0200; VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159; vgl Ritz, BAO⁵ § 271 Rn 1.

134 Vgl kritisch zum »sinnlosen Parallellaufen« von Vorabentscheidungsverfahren und nationalem Verfahren auch Piska, ZÖR 1997, 242.

135 Entscheidet das Finanzamt ein anderes Veranlagungsjahr mit Bescheid auf Basis seiner eigenen Rechtsansicht und ergeht zeitlich später das EuGH-Urteil mit einem anderen Ergebnis, so ist bspw auch denkbar, dass der Steuerpflichtige mittels § 299 BAO innerhalb eines Jahres ab Erlass des Bescheides das Verfahren wieder aufrollen kann. Das Finanzamt müsste sich daher mit dem gleichen Verfahren erneut beschäftigen.

136 VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083; VwGH 9.9.2004, 2004/15/0099.

137 Vgl hierzu VwGH 27.11.2001, 98/14/0108; VwGH 31.7.2002, 2002/13/0092; VwGH 10.4.2008, 2006/16/0186; vgl Ritz, BAO⁵ § 271 Rn 11 ff.

138 VwGH 31.3.1999, 99/16/0052, VwGH 27.1.2000, 99/16/0251; VwGH 27.1.2000, 99/16/0253; siehe jedoch auch VwGH 3.9.1987, 87/16/0061, wonach die Absicht der Erhebung einer VfGH-Beschwerde zwecks Erlangung der »Ergreiferprämie« einer Aussetzung nicht unter allen Umständen entgegen steht, vielmehr komme es auf den Einzelfall an; siehe hierzu auch Arnold, Zur Notwendigkeit der Bekämpfung einer Aussetzung im Getränkesteuer(rückforderungs)verfahren, SWK 1998, 794 (798 ff). Das Interesse des Beschwerdeführers an einer raschen Entscheidung und die mit Rechtsunsicherheit verbundene Wartezeit stehen demgegenüber einer Aussetzung noch nicht entgegen (VwGH 23.11.2006, 2006/16/0079); vgl hierzu auch Ritz, BAO⁵ § 217 Rn 14 ff.

139 Siehe VwGH 26.4.2011, 2011/03/0015.

Sache treffen. Möchte der VwGH nicht sofort ein Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH einleiten, sondern die Entscheidung des EuGH zuwarten, so hat er das Verfahren mit Hilfe des § 38 AVG, der gemäß § 62 Abs 1 VwGG auch für das Verfahren vor dem VwGH anzuwenden ist, auszusetzen.¹⁴⁰

§ 290 Abs 2 BAO hat somit keine Wirkung auf andere Verfahren, die mit einer ähnlichen oder identen Rechtsfrage wie im bereits eingeleiteten Vorabentscheidungsverfahren befasst sind. Eine derartige Wirkung ist auch aus unionsrechtlicher Sicht nicht erforderlich. Möchte das BFG oder der VwGH selbst kein (weiteres) Vorabentscheidungsverfahren zur strittigen Rechtsfrage einleiten, so kann das BFG das Verfahren auf Basis einer Abwägung des jeweiligen Sachverhalts entweder mit Hilfe des § 271 BAO aussetzen oder aber in der Sache entscheiden, während der VwGH zu einer Aussetzung nach § 38 AVG verpflichtet sein dürfte. Auch Verwaltungsbehörden steht zudem die Aussetzungsmöglichkeit des § 271 BAO offen.

V. Zurückziehen der Vorlage nach § 290 Abs 3 BAO

In § 290 Abs 3 BAO ist festgelegt, dass wenn »das Verwaltungsgericht die noch nicht ergangene Vorabentscheidung für ihre Entscheidung in der Sache nicht mehr für erforderlich [erachtet], ... sie ihren Antrag unverzüglich zurückzuziehen [hat].« Die Parteien sind von dieser Entscheidung »in Kenntnis zu setzen«. Diese Bestimmung entspricht wörtlich jener in § 38a Abs 2 AVG und ist zudem auch mit jenen in § 38b Abs 2 VwGG und § 19a Abs 2 VfGG inhaltlich verwandt.¹⁴¹ Diese Regelung basiert auf Art 267 Abs 2 AEUV, der festhält, dass ein nationales Gericht ein Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH einleiten »kann«, wenn »dieses Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für **erforderlich** [hält].«¹⁴² Art 267 Abs 2 AEUV verleiht damit dem nationalen Gericht die Befugnis, zu beurteilen, ob die Entscheidung des EuGH für die Beurteilung des Falles tatsächlich erforderlich ist.¹⁴³ Hat sich der Rechtsstreit beim vorlegenden Gericht erledigt, sieht der EuGH in diesem Sinne in ständiger Rechtsprechung keinen An-

lass mehr, die Vorlagefrage zu beantworten.¹⁴⁴ Das nationale Gericht bleibt daher in gewisser Weise »Herr des Verfahrens.«¹⁴⁵

Die »Erforderlichkeit« der Vorabentscheidung könnte insbesondere bei formeller Erledigungen des nationalen Verfahrens wegfallen (zB Gegenstandsloserklärung aufgrund Zurücknahme der Beschwerde durch den Beschwerdeführer, Unzulässigkeit der Beschwerde aufgrund formaler Mängel).¹⁴⁶ Ein Zurückziehen des Vorabentscheidungsersuchens aufgrund fehlender »Erforderlichkeit« kann jedoch auch sachliche Hintergründe haben: So ist denkbar, dass die Zweifel über die richtige Auslegung des Unionsrechts aufgrund eines zwischenzeitlich ergangenen EuGH-Urteils nicht mehr bestehen (*acte éclairé*)¹⁴⁷ oder die strittige Rechtslage durch den nationalen oder unionsrechtlichen Gesetzgeber (rückwirkend) beseitigt wurde.¹⁴⁸

§ 290 Abs 3 BAO belässt es – in Konformität mit Art 267 Abs 2 AEUV – der Einschätzung des vorlegenden Gerichts, ob die Vorabentscheidung nicht mehr »erforderlich« ist. Die Anordnung, dass das Gericht unter bestimmten Voraussetzungen die Vorlage »unverzüglich zurückzuziehen hat«, deutet zwar auf eine Pflicht hin.¹⁴⁹ Voraussetzung für diese »Zurückziehungspflicht« ist jedoch, dass das vorlegende Gericht die Vorlage nicht mehr für erforderlich »erachtet«. Dies eröffnet dem vorlegenden Gericht einen Ermessensspielraum.¹⁵⁰ Eine Auslegung dieses Ermessens hinzu einer Zurückziehungspflicht könnte dennoch zumindest für jene Fälle

140 Vgl Aussetzung bei eigener Vorlage: VwGH 4. 3. 1999, 98/16/0166; VwGH 3. 7. 2003, 2000/15/0137; Aussetzung bei anhängigem Verfahren durch Vorlage eines anderen Gerichts: VwGH 9. 12. 2010, 2009/09/0260; VwGH 26. 4. 2011, 2011/03/0015.

141 Weiters zudem auch § 90a Abs 2 GOG; zur Bestimmung des § 38b Abs 2 VwGG vgl Piska, ZÖR 1997, 260 ff.

142 Hervorhebung durch die Autorin; vgl idS zu § 38a Abs 2 AVG Hengstschläger/Leeb, AVG² § 38a Rn 18.

143 Vgl Schwarze in Schwarze, EU³ Art 267 Rn 41; Schima in Mayer/Stöger, EUV/AEUV²⁹ Art 267 Rn 128 ff.

144 Siehe grundlegend EuGH 12. 3. 1998, C-314/96, Cjábali, Rn 21f: »Daher ist festzustellen, daß die Forderungen der Klägerin des Ausgangsverfahrens vollständig erfüllt worden sind, so daß der beim vorlegenden Gericht anhängige Rechtsstreit gegenstandslos geworden ist. ... Unter diesen Umständen hätte eine Antwort des Gerichtshofes auf die Vorabentscheidungsfrage für das Tribunal ... keinerlei Nutzen«; vgl hierzu Schwarze in Schwarze, EU³ Art 267 Rn 41; zur Rechtsprechung ausführlich Schima, Vorabentscheidungsverfahren² 75 ff.

145 Karpenstein in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU³¹ Art 267 Rn 41.

146 Vgl Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensnovellen 7.

147 Vgl zu *acte éclairé* Karpenstein in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU³¹ Art 267 Rn 55; Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁴ Art 267 Rn 32.

148 Vgl Hengstschläger/Leeb, AVG² § 38a Rn 18; vgl zur Zurücknahme bei sachlichen Änderungen ausführlich iZm § 38b VwGG Piska, ZÖR 1997, 261 ff.

149 Vgl Walter/Thienel, die für den wortgleichen § 38a Abs 2 AVG von einer »Verpflichtung« ausgehen (Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensnovellen 7); so auch Hengstschläger/Leeb, AVG² § 38a Rn 18; zum inhaltlich ähnlichen § 38b Abs 2 VwGG auch Piska, ZÖR 1997, 263 (§ 38b Abs 2 VwGG verwendet jedoch weder das Wort »erachtet« noch »erforderlich«, sondern stellt genauere Voraussetzungen für das Zurückziehen der Vorlage auf).

150 Vgl so auch für die Frage, ob ein *acte clair* vorliegt, zum inhaltlich ähnlichen § 38b Abs 2 VwGG Piska, ZÖR 1997, 263; Hengstschläger/Leeb gehen iZm § 38a Abs 2 AVG davon aus, dass die Entscheidung des vorlegenden Gerichts, ob die Vorlage noch erforderlich ist, anhand objektiver Kriterien zu prüfen sei und es nicht auf die subjektive Einschätzung des vorlegenden Gerichts ankommen könne (Hengstschläger/Leeb, AVG² § 38a Rn 18).

angenommen werden, in denen das nationale Verfahren durch eine formelle Erledigung bereits eingestellt wurde. Die Frage, ob eine Zurückziehung aufgrund materieller Gründe zu erfolgen hat (*acte éclairé*), muss vor dem Hintergrund der Wahrung der freien Entscheidung des vorlegenden Gerichts iSd Art 267 AEUV¹⁵¹ jedoch im nicht überprüfbaren Ermessen des Gerichts belassen werden.

Die Regelung der Zurückziehung in § 290 Abs 3 1. Satz BAO ist aufgrund des Gleichklangs mit Art 267 Abs 2 AEUV unionsrechtlich nicht zu beanstanden.¹⁵² § 290 Abs 3 1. Satz BAO dürfte aber keine inhaltlichen Neuerungen mit sich bringen, sondern lediglich klarstellende Funktion ausüben. Dass das nationale Gericht Herr des Verfahrens bleibt und eine Vorlagefrage zurückziehen kann, ergibt sich nämlich bereits aus der Bestimmung des Art 267 AEUV, den die nationalen Gerichte bei Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts zu berücksichtigen haben.¹⁵³

Gegen die Zurückziehung sollte den Parteien – gleich wie bei der Vorlageentscheidung an den EuGH – kein Rechtsmittel zustehen, auch wenn die Parteien nach § 290 Abs 3 2. Satz BAO darüber in Kenntnis zu setzen sind. Dass die Parteien von der Zurücknahme der Vorlage zu informieren sind, dürfte sich für den UFS vor Einführung des neuen § 290 BAO bereits aus § 92 Abs 1 lit a BAO ergeben haben.¹⁵⁴ Auch § 290 Abs 3 2. Satz BAO dürfte damit keine inhaltlichen Neuerungen bewirken.

VI. Zusammenfassung

Der nationale Gesetzgeber hat die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 zum Anlass genommen, auch die BAO in Teilbereichen einer Revision zu unterziehen. Dabei hat der Gesetzgeber eine neue Bestimmung in § 290 BAO aufgenommen, die bei Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens vor dem EuGH durch das BFG über die weitere nationale Vorgehensweise Klarheit schaffen soll. Festgelegt wird in § 290 BAO nunmehr, dass die Parteien über die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens zu informieren sind, dass bestimmte Amtshandlungen durch das vorlegende Gericht nach Vorlage untersagt sind und dass die Vorla-

gefrage vom nationalen Gericht in bestimmten Fällen zurückzunehmen ist. Wesentliche inhaltliche Neuerungen sollten sich durch diese Bestimmungen für das Abgabenrecht jedoch nicht ergeben: Die Zustellungspflicht einer Vorlageentscheidung an die Parteien ergab sich für den UFS bereits aus allgemeinen Bestimmungen der BAO. Das Verbot der meritorischen Entscheidung während des laufenden Vorabentscheidungsverfahrens sowie die Möglichkeit der Zurücknahme der Vorlage durch das nationale Gericht sind bereits durch das Primärrecht (Art 267 AEUV) vorgegeben. Dem neuen § 290 BAO dürfte damit nur klarstellende Funktion zukommen.

§ 290 BAO entfaltet nur Wirkung auf jenes konkrete Verfahren, das der Vorlageentscheidung zugrunde liegt. Ein Handlungsverbot für andere Verfahren und Gerichte, die mit einer identen oder ähnlichen Rechtsfrage befasst sind, lässt sich aus dieser Bestimmung nicht ableiten. Verwaltungsbehörden und nicht letztinstanzliche Gerichte (wie das BFG), die mit einer verwandten Rechtsfrage befasst sind, können das Verfahren jedoch unter Heranziehung des § 271 Abs 1 BAO aussetzen und die Entscheidung des EuGH zuwarten. Der VwGH ist zudem bei bestehenden Zweifeln zur korrekten Auslegung des Unionsrechts zur Aussetzung des Verfahrens verpflichtet, wenn er nicht selbst ein (weiteres) Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH richten möchte.

Korrespondenz:

Mag. Karoline Spies
Wirtschaftsuniversität Wien
Institut für Österreichisches und
Internationales Steuerrecht, Gebäude D3, 2. OG
Welthandelsplatz 1
1020 Wien
email: karoline.spies@wu.ac.at

¹⁵¹ EuGH 9. 3. 2010, C-378/08, *ERG*, Rn 32; EuGH 22. 6. 2010, C-188/10 und C-189/10, *Melki und Abdeli*, Rn 42; vgl *Kastelik-Smaza*, Das Vorabentscheidungsverfahren 131 f; *Lang* in *FS Tanzer* 408 ff.

¹⁵² Vgl idS *Walter/Thienel*, *Verwaltungsverfahrensnovellen 7; Hengstschläger/Leeb*, *AVG*² § 38 a Rn 18.

¹⁵³ Vgl idS *Walter/Thienel*, *Verwaltungsverfahrensnovellen 7*.

¹⁵⁴ Auch die Zurücknahme der Vorlage berührt die Rechtsposition der Parteien (Ende der Hemmung der Frist für Zwecke der Säumnis) und war vom UFS daher nach § 92 Abs 1 lit a BAO den Parteien wohl mittels eines Bescheids mitzuteilen (siehe Abschnitt III.A).