

Dr. Jens Bülte

Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld zwischen der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH und dem Grundsatz nullum crimen sine lege

Mittlerweile sind die erheblichen Auswirkungen, die das Unionsrecht auf das nationale Steuerrecht und mittelbar auch auf das Strafrecht haben kann, hinlänglich bekannt. Die strafrechtlichen Probleme im Rahmen innergemeinschaftlicher Lieferungen machen jedoch in besonderer Weise deutlich, wie tiefgreifend die Auswirkungen des europäischen Mehrwertsteuerrechts auf das deutsche Steuerstrafrecht sind. In dem folgenden Beitrag wird die Frage der Übertragbarkeit unionsrechtlich bestimmter steuerrechtlicher Wertungen auf das Steuerstrafrecht untersucht. Ausgangspunkt der Betrachtung ist dabei die Judikatur des BGH zur steuerstrafrechtlichen Bedeutung der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsprechung zum Mehrwertsteuerrecht.

I. Ausgangspunkt: BGH-Judikatur zur steuerstrafrechtlichen Bedeutung der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsprechung zum Mehrwertsteuerrecht

Anlass für die aktuelle Diskussion um die europäische Missbrauchsrechtsprechung ist vornehmlich ein Beschluss des BGH vom 20.11.2008.¹ Der 1. Senat bestätigt hierin die Verurteilung eines Steuerpflichtigen wegen Steuerhinterziehung,² der zwar eine innergemeinschaftliche³ Lieferung durchgeführt, dabei aber mittels bewusster Täuschungshandlungen und Scheinrechnungen zu dem Versuch seiner Abnehmer beigetragen hatte, die Erwerbsbesteuerung in Italien zu umgehen. Der BGH stützt seine Entscheidung im Kern auf die Judikatur des EuGH zur Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und nimmt eine einschränkende Auslegung von § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG für den Fall vor, dass der Lieferant kollusiv mit einem Abnehmer zusammenwirkt, der durch Verschleierung und falsche Angaben die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland zu umgehen versucht. An dieser Lösung wurden steuerrechtliche und verfassungsrechtliche Zweifel geäußert; nur Letztere erscheinen berechtigt.

II. Vorüberlegungen zum gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchs begriff

Die folgenden Ausführungen zur Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs bei bewusster Beteiligung an einer Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat gliedern sich in einen steuerrechtlichen und einen strafrechtlichen Teil. Zum besseren Verständnis der steuerrechtlichen Ausgangsproblematis sei dabei vorab darauf hingewiesen, dass die divergierenden Bewertungen der Lieferung als steuerbefreit bzw. steuerbar von einem unterschiedlichen Grundverständnis der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH ausgehen:

Während der BGH zwischen einem Missbrauch durch Steuergestaltung und einem Missbrauch durch Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung differenziert, die zwar beide zur Versagung des Steuervorteils führen, aber von unterschiedlichen Voraussetzungen abhängen, nimmt die finanzgerichtliche Judikatur eine solche Differenzierung nicht vor. Auch die Vertreter der Literatur, die sich gegen die steuerrechtliche Wertung des BGH gewandt haben, gehen von einem einheitlichen gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchs begriff aus. Im Kern haben daher die divergierenden Deutungen der EuGH-Rechtsprechung zu einer unterschiedlichen steuerlichen Beurteilung geführt.

III. Gemeinschaftsrechtliche Ausgangslage im europäischen Mehrwertsteuersystem

Das Problem, mit dem sich der BGH in seinem Beschluss vom 20.11.2008 auseinanderzusetzen hatte, wurzelt in der Anfälligkeit des europäischen Mehrwertsteuersystems für organisierte Betrugstaten zu Lasten des Mehrwertsteueraufkommens. Das Prinzip der Vorsteuererstattung gilt national als Achillesferse des Umsatzsteuersystems. Im innergemeinschaftlichen Binnenverkehr wird die Steuerbefreiung von Lieferungen als Einfallstor für Steuerhinterziehungen angesehen.

1. Die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH

Der EuGH hat im Mehrwertsteuerrecht in seiner mittlerweile durch eine Reihe von Entscheidungen gefestigten Rechtsprechung zum Mehrwertsteuerrecht die Prinzipien der Steuerneutralität⁴, der Verhältnismäßigkeit⁵, des Vertrauensgrundsatzes⁶ und der Rechtssicherheit⁷ ebenso betont, wie er durch eine stetig fortentwickelte „Missbrauchsrechtsprechung“⁸ die Grenzen der Nutzung von Steuerbefreiungen verdeutlicht hat. Dabei hat der EuGH stets den Sinn und Zweck der Mehrwertsteuerrichtlinie in den Mittelpunkt gestellt und daher der teleologischen Auslegung einen hohen Stellenwert beigemessen.

1 BGH, 20.11.2008 – 1 StR 354/08, NJW 2009, 1516 ff., vgl. aber auch vom 19.2.2009 – 1 StR 633/08, wistra 2009, 238 ff.; vom 7.7.2009 – 1 StR 41/09, DStR 2009, 1688 ff.

2 LG München II, 28.11.2007 – W5 Kls 68 Js 11618/06 (n. v.).

3 Trotz des Inkrafttretens des Lissabonner Vertrages und der damit einhergehenden terminologischen Umstellung von Gemeinschaftsrecht auf Unionsrecht soll hier, soweit es Vorgänge der Vergangenheit betrifft, der Begriff des Gemeinschaftsrechts verwendet werden.

4 Vgl. nur EuGH, 21.2.2006 – C-255/02, Halifax, Rn. 78 ff., DStR 2006, 420, 425; vom 27.9.2007 – C-409/04, Teleos, Rn. 24 f., 46, DStRE 2008, 109, 114; vom 6.7.2006 – C-439/04, Kittel, Rn. 48, DStR 2006, 1274, 1277; vom 27.9.2007 – C-146/05, Collée, Rn. 23, DStR 2007, 1811, 1813 jeweils m. w. N.; vgl. ferner Bülte, CCZ 2009, 98 ff.

5 Vgl. hierzu nur EuGH, 27.9.2007 – C-409/04 (Fn. 4), Rn. 52 ff.; vom 27.9.2007 – C-146/05 (Fn. 4), Rn. 26, jeweils m. w. N.

6 EuGH, 11.5.2006 – C-384/04, Federation of Technologies Industries, Rn. 33, DStR 2006, 897, 900 m. w. N.

7 Vgl. hierzu nur EuGH, 21.2.2006 (Fn. 4), Rn. 72, DStR 2006, 420, 424; vom 27.9.2007 (Fn. 4), Rn. 48; vom 27.9.2007 (Fn. 4), Rn. 32 ff., jeweils m. w. N.

8 Vgl. hierzu insbesondere EuGH, 21.2.2006 (Fn. 4), Rn. 68 ff.; vom 6.7.2006 (Fn. 4), Rn. 53 ff., aber auch vom 27.9.2007 (Fn. 4), Rn. 38 ff. jeweils m. w. N.; ferner Booß, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, 38. EL 2009, Art. 37 EGV, Rn. 35a.

2. Anforderungen des Verfassungsrechts bei Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsprechung auf das deutsche Strafrecht

Der mitgliedstaatlichen Judikatur kommt die Aufgabe zu, dieser Rechtsprechung des EuGH durch gemeinschaftsrechtliche Auslegung bei der Anwendung des nationalen Steuer- und Strafrechts Geltung zu verschaffen. Jede nationale Gerichtsentscheidung im innergemeinschaftlichen Kontext hat die Ziele der Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu berücksichtigen. Dabei hat die Rechtsanwendung auf der einen Seite neben der Steuerneutralität auch die Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit – die durch Art. 6 Abs. 1 EUV in der Fassung des Lissabonner Vertrages für die Mehrzahl des Mitgliedstaaten nun über die Einbeziehung der EU-Grundrechte-Charta (GrCh) und die Einbeziehung der Grundrechte aus der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten in das primäre Unionsrecht bindendes Unionsrecht sind⁹ – zu wahren und auf der anderen Seite dafür Sorge zu tragen, dass die Bekämpfung von „Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und sonstigen Missbräuchen“¹⁰ gefördert wird. Darüber hinaus hat der erkennende Spruchkörper die mitgliedstaatlichen Verfassungsvorgaben einzuhalten. In Deutschland etwa sind die Strafgerichte damit insbesondere durch Art. 103 Abs. 2 GG an strenge Regeln gebunden.¹¹ Nur soweit die verfassungsrechtlichen Vorgaben mit dem Gemeinschaftsrecht dergestalt in Konflikt geraten, dass Letzteres eine Auslegung über den Wortlaut der Norm hinaus zwingend erfordert, ist nach herrschender Meinung aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts ausnahmsweise auch eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung von Strafvorschriften denkbar.¹²

IV. Ausgangslage nach deutschem Steuerrecht und Strafrecht

Das Steuerstrafrecht ist gemäß § 385 AO Strafrecht und unterliegt dessen verfassungsrechtlichen Vorgaben. Dennoch ist die steuerrechtliche Prägung dieses Bereichs des so genannten Nebenstrafrechts nicht zu leugnen. Die Bezugnahme der Steuerhinterziehungstatbestände (§ 370 Abs. 1 AO) auf das materielle Steuerrecht macht die Subsumtion eines Sachverhalts unter das Strafgesetz in zwei Schritten notwendig: Zunächst muss die Fallgestaltung einer steuerrechtlichen Beurteilung unterzogen werden. Im Anschluss daran ist das Ergebnis unter Vornahme einer eigenständigen strafrechtlichen Bewertung in das Steuerstrafrecht zu übertragen. Wie dieser zweite Schritt im Einzelnen auszugestalten ist, hängt insbesondere von der strafrechtsdogmatischen Einordnung der Tatbestandsmerkmale von § 370 Abs. 1 AO ab.¹³

Die Fragen, die der BGH in seinem Beschluss vom 20.11.2008¹⁴ zu beantworten hatte, waren zunächst steuerrechtlicher Natur: Darf ein Unternehmer, der eine Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen durchführt, wenn die Lieferung im Bestimmungsland grundsätzlich mit der Umsatzbesteuerung für den Erwerb belastet ist, stets deren Steuerfreiheit aufgrund innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 6a UStG geltend machen? Welche Besonderheiten ergeben sich insbesondere, wenn Lieferant und Abnehmer kollusiv zusammengewirkt haben, um im Bestimmungsland die tatsächliche Besteuerung des Erwerbs durch Verschleierung und falsche Angaben zu umgehen?

Nur wenn dem Lieferanten die Steuerbefreiung versagt wird, kann sich die strafrechtliche Folgefrage ergeben: Macht sich der Unterneh-

mer, der eine grundsätzlich nach § 6a Abs. 1 S. 1 UStG tatbestandliche Lieferung als steuerbefreit deklariert, in Deutschland wegen Steuerhinterziehung strafbar, wenn er die Lieferung in dem Bewusstsein erbracht hat, dass seine Abnehmer die auf die Lieferung anfallende Erwerbsteuer in einem anderen Mitgliedstaat durch Verschleierung und falsche Angaben umgehen und er mit ihnen diesbezüglich einverständlich zusammenarbeitet?

1. Steuerrechtliche Bewertung

a) Bewertung missbräuchlicher Praktiken durch Mitwirkung an Steuerhinterziehung in der Judikatur des BGH

Der BGH hat für die vorgenannten Fälle eine Steuerbefreiung verneint,¹⁵ weil die ständige Rechtsprechung des EuGH eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht verbiete.¹⁶ Die Anwendung des Gemeinschaftsrechts dürfe nicht dazu führen, dass Wirtschaftsteilnehmer aus missbräuchlichen Praktiken Vorteile erlangen. Umsätzen, die nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen, sei daher die Steuerbefreiung zu versagen. Es sei ein anerkanntes und durch die Judikatur des EuGH bestätigtes Ziel der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und sonstige steuerliche Missbräuche zu bekämpfen.¹⁷ Eine missbräuchliche Praxis sieht der BGH¹⁸ als gegeben an, wenn Umsätze trotz formeller Erfüllung der Voraussetzungen der nationalen Vorschriften über die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung mit den Zielen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vereinbar wäre und zudem anhand objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen nur ein Steuervorteil bezweckt wird.¹⁹

Unter Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH legt der BGH daher § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG einschränkend aus. Nach dieser Vorschrift ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit, dass der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt. Dieses Merkmal des „Der – Umsatzbesteuerung-Unterliegens“ versteht der 1. Senat des BGH gemeinschaftsrechtlich dahingehend, dass eine Subsumtion des Sachverhalts unter § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG ausscheidet, wenn

„die im Bestimmungsland vorgesehene Erwerbsbesteuerung der konkreten Lieferung nach dem übereinstimmenden Willen von Unternehmer und Abnehmer durch Verschleierungsmaßnahmen und falsche Angaben gezielt umgangen werden soll, um dem Unternehmer oder dem Abnehmer einen ungerechtfertigten Steuervorteil zu verschaffen“.²⁰

Der BGH geht damit davon aus, dass § 6a Abs. 1 Nr. 3 AO zwar grundsätzlich keine tatsächliche Besteuerung des Umsatzes im Abneh-

⁹ Vgl. hierzu *Schulte-Herbrüggen*, ZEuS, 2009, 343 ff.

¹⁰ Vgl. hierzu EuGH, 6.7.2006 (Fn. 4), Rn. 54.

¹¹ Vgl. hierzu im Einzelnen *Dannecker*, in: Leipziger Kommentar, Strafgesetzbuch, 12. Aufl. 2007, § 1 StGB, Rn. 1 ff.; *Radtke/Hagemeyer*, in: Epping/Hillgruber, Grundgesetz, 2009, Art. 103 GG, Rn. 19 ff.

¹² BGHSt 37, 188 ff.; eingehend hierzu *Dannecker* (Fn. 11), Rn. 356 m. w. N.

¹³ Vgl. dazu unten Ordnungsziffer IV. 2. c).

¹⁴ BGH, 20.11.2008 (Fn. 1); vom 19.2.2009 (Fn. 1).

¹⁵ Zustimmend *Billig*, UR 2009, 710, 712; *Sterzinger*, BB 2009, 1563 ff.

¹⁶ BGH, 20.11.2008 (Fn. 1), Rn. 12 f., unter Berufung u. a. auf EuGH, 21.2.2006 (Fn. 3), Rn. 64.

¹⁷ Vgl. EuGH, 21.2.2006 (Fn. 4), Rn. 70.

¹⁸ In Übereinstimmung mit der Judikatur des EuGH, 21.2.2006 (Fn. 4).

¹⁹ BGH, 20.11.2008 (Fn. 1), Rn. 12.

²⁰ BGH, 20.11.2008 (Fn. 1), Rn. 13.

merstaat erfordert,²¹ aber die Vorschrift dennoch zur Durchsetzung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots in Fällen gezielten Missbrauchs der Steuerbefreiung zur Steuerhinterziehung keine Anwendung finden dürfe.

Damit geht der BGH konform mit einer Entscheidung des OLG Karlsruhe vom 30.7.2008²², das ebenfalls unter Berufung auf die Judikatur des EuGH²³ ausgeführt hat, eine Versagung der Steuerbefreiung sei gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige die gemeinschaftsrechtlichen Regeln gezielt zur Erlangung von Steuervorteilen zu missbrauchen versuche. Ein Lieferant, der planmäßig Verschleierungsmaßnahmen durchführe und bei der Verwendung gefälschter Belege zur Hinterziehung der Steuern im Bestimmungsland mitwirke, könne sich nicht auf eine Steuerbefreiung im Inland berufen. Anders als der BGH stütze das OLG Karlsruhe die Versagung der Steuerbefreiung allgemein auf die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH, nicht auf die teleologische Reduktion eines bestimmten Tatbestandsmerkmals von § 6a Abs. 1 UStG.

Der BGH hat seine steuerrechtliche Bewertung zunächst in einem Beschluss vom 19.2.2009²⁴ und dann in einem Vorlagebeschluss gem. Art. 234 Abs. 3 EGV an den EuGH dargelegt und präzisiert. Letzteren hielt er zur Klärung im Hinblick auf Zweifel des FG Baden-Württemberg²⁵ für erforderlich.²⁶

Der EuGH habe zu der hier relevanten Frage, ob die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Falle der bewussten Beteiligung an einer ausländischen Hinterziehung von Mehrwertsteuern versagt werden dürfe, bislang nicht ausdrücklich Stellung genommen. Jedoch habe der Gerichtshof in den Entscheidungen *Teleos*²⁷ und *Collée*²⁸ bereits zu Fragen entschieden, die die Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen betreffen und bei missbräuchlicher Praxis das Recht auf Vorsteuerabzug verneint. Die *Teleos*-Entscheidung mache zwar deutlich, dass die Bewertung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung unabhängig von Zweck und Ergebnis des Umsatzes anhand objektiver Kriterien zu erfolgen habe.²⁹ Die *Collée*-Entscheidung stelle ferner klar, dass die Steuerbefreiung nicht allein aufgrund mangelnder formeller Dokumentation verwehrt werden dürfe. Jedoch lasse die Rechtsprechung des EuGH keine Zweifel daran, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt sei.

Zur weiteren Begründung seiner Auffassung nimmt der BGH Bezug auf die Entscheidungen *Halifax* und *Kittel*, in denen der EuGH deutlich gemacht habe, dass der Vorsteuerabzug unter den vom BGH in der Entscheidung vom 20.11.2008 angenommenen Voraussetzungen zu verweigern sei. Nur wenn der Steuerpflichtige von der mit seiner Hilfe begangenen Steuerhinterziehung keine Kenntnis habe oder seine Unkenntnis auf Fahrlässigkeit zurückzuführen sei, dürfe und müsse ihm der Vorsteuerabzug und entsprechend auch die Steuerbefreiung zugebilligt werden.

Wenn der Steuerpflichtige allerdings an Praktiken mitwirkt, deren Sinn es ist, sich durch Verschleierung und Täuschung unter Ausnutzung des europäischen Mehrwertsteuersystems Wettbewerbsvorteile zu verschaffen, sei die Gewährung der Steuerbefreiung system- und sachwidrig.³⁰ Daher sei die Versagung der Steuerbefreiung in Fällen des systematischen Steuerbetrugs ebenso notwendig zur Durchsetzung der Ziele der Mehrwertsteuerrichtlinie wie die Verwehrung des Vorsteuerabzugs. In diesem Zusammenhang nimmt der BGH eine wichtige Abgrenzung vor: Er stellt der Figur des Gestaltungsmissbrauchs der *Halifax*-Entscheidung den Missbrauch zu Hinterzie-

hungszwecken gegenüber und konstatiert, dass in Fällen, in denen nicht nur ein Gestaltungsmissbrauch (wie in der Sache *Halifax*) vorliege, sondern systematische Steuerhinterziehung mit speziellen Verschleierungshandlungen unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen begangen werde, die Steuerbefreiung zu versagen sei. Für diesen Fall lasse sich der *Kittel*-Entscheidung des EuGH³¹ entnehmen, dass der Steuerpflichtige i. S. d. Mehrwertsteuerrichtlinie als Beteiligter an einer Steuerhinterziehung zu behandeln sei.³² Zur Durchsetzung der Ziele der Richtlinie sei ihm die Steuerbefreiung zu versagen.

Hinsichtlich der Frage nach einer Steuerverfälschung als Voraussetzung eines Missbrauchs, der die Versagung des Steuervorteils rechtfertige, führt der BGH aus, dass er den EuGH in der *Collée*-Entscheidung³³ so verstehe, dass das (alleinige) Besteuerungsrecht des Bestimmungslands nicht ausschließe, dass auch für das Steueraufkommen im Lieferstaat eine rechtlich relevante Gefährdung bestehe.³⁴

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der BGH die vom EuGH vorgenommene Trennung zwischen steuerrechtlichem Gestaltungsmissbrauch und Missbrauch durch Steuerhinterziehung auf das Steuerstrafrecht übertragen hat. Beteiligte sich der Lieferant bewusst an einer ausländischen Steuerhinterziehung, rechtfertige dies die Versagung einer Steuerbefreiung, weil ein solches Verhalten per se einem der Ziele der Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, nämlich der Bekämpfung der Steuerhinterziehung, zuwiderlaufe. Niemand könne sich zur Deckung solcher Straftaten auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen.

b) Bewertung durch die finanzgerichtliche Judikatur

An der dargelegten Auffassung des BGH und des OLG Karlsruhe hat das FG Baden-Württemberg ernstliche Zweifel geäußert und die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheids ausgesetzt, der auf der Versagung der Steuerbefreiung basierte. In einem Beschluss vom 11.3.2009³⁵ setzt sich das FG unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten mit exakt dem Sachverhalt auseinander, den das OLG Karlsruhe in der oben genannten Entscheidung zu beurteilen hatte.

Das FG stellt zunächst fest, dass in dem überwiegenden Teil der streitgegenständlichen Fälle die tatsächliche Durchführung der Lieferungen von einem Unternehmer an einen anderen für dessen Unternehmen von einem Mitgliedstaat in einen anderen unstrittig erfolgt sei. Des Weiteren konstatiert das Gericht, dass der nach § 6a Abs. 3 UStG erforderliche beleg- und buchmäßige Nachweis nach mittlerweile einheitlicher Judikatur von EuGH³⁶, BFH³⁷ und BGH³⁸ keine materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung sei.³⁹ Fehlende Nachweise könn-

21 So auch die im Steuerrecht herrschende Auffassung, etwa BFH, 7.12.2006 – V R 52/03, BB 2007, 488 Ls, DStRE 2007, 485, 487; vom 8.11.2007 – V R 72/05, DStR 2008, 716, 717 m. w. N.; Schwarz, in: Vogel/Schwarz, UStG, Stand 15.2.2010, § 6a UStG, Rn. 112 m. w. N.; vgl. aber auch EuGH, 12.1.2006 – C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen Ltd., Rn. 54, DStR 2006, 133, 136.

22 OLG Karlsruhe, 30.7.2008 – 3 Ws 300/08, zitiert nach juris, z. T. abgedruckt in PStR 2009, 57.

23 EuGH, 27.9.2007 – C-409/04, Rn. 65 f., und C-146/05, Rn. 23 (Fn. 4).

24 BGH, 19.2.2009 (Fn. 1).

25 Dazu unter Ordnungsziffer IV.1. b).

26 BGH, 7.7.2009 (Fn. 1), Rn. 3, anhängig beim EuGH unter C-285/09; ABL I C 267 vom 7.11.2009, 31.

27 EuGH, 27.9.2007 – C-409/04 (Fn. 4).

28 EuGH, 27.9.2007 – C-146/05 (Fn. 4).

29 EuGH, 27.9.2007 – C-409/04 (Fn. 4), Rn. 40, 42.

30 BGH, 7.7.2009 (Fn. 1), Rn. 27, 48.

31 EuGH, 6.7.2006 (Fn. 4).

32 BGH, 7.7.2009 (Fn. 1), Rn. 48.

33 EuGH, 27.9.2007 – C-146/05 (Fn. 4), Rn. 38.

34 BGH, 7.7.2009 (Fn. 1), Rn. 48.

35 FG Baden-Württemberg, 11.3.2009 – 1 V 4305/08, zitiert nach juris, z. T. abgedruckt in StE 2009, 325.

36 EuGH, 27.9.2007 – C-146/05 (Fn. 4).

37 BFH, 6.12.2008 – V R 59/03, DStR 2008, 297 ff., BB 2008, 594 m. Komm. Hiller.

38 BGH, 20.11.2008 (Fn. 1), Rn. 6.

39 Vgl. hierzu auch Bülte, CCZ 2009, 98 ff.

ten einer Bewertung der Umsätze als steuerbefreit nicht entgegenstehen, weil die Erfüllung der Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG anderweitig nachgewiesen sei. Insoweit weicht das FG nicht von der strafgerichtlichen Rechtsprechung ab.

Der Auffassung des BGH und des OLG Karlsruhe, nach der das Gemeinschaftsrecht in casu zu einer Versagung der Steuerfreiheit der Lieferung führe, hält das FG entgegen, dass die gemeinschaftsrechtliche Missbrauchsrechtsprechung die Versagung der Steuerbefreiung nicht zu begründen vermöge. Zwar könne eine Gefährdung des Steueraufkommens durch einen Gestaltungsmissbrauch nach der Rechtsprechung des EuGH⁴⁰ eine Versagung von Steuervorteilen rechtfertigen. Der EuGH habe aber schon in der *Teleos*-Entscheidung⁴¹ erkennen lassen, dass zur Einschränkung der Steuerbefreiung allein der Mitgliedstaat berechtigt und verpflichtet sei, in dem der Endverbrauch erfolge. Die Nichterhebung der Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung durch den Herkunftsstaat der Lieferung könne nicht als Gefährdung des Steueraufkommens angesehen werden.⁴² Eine Umsatzbesteuerung, die im Herkunftsstaat nicht zu erfolgen habe, könne durch die Steuerbefreiung auch nicht gefährdet werden.⁴³

Über die Beschwerde gegen die Entscheidung des FG Baden-Württemberg hat der BFH mit Beschluss vom 19.7.2009⁴⁴ entschieden. Der 11. Senat hielt die Zweifel des FG an der Rechtmäßigkeit der Steuerbescheide für nicht unbegründet und führte aus, nach der *Collée*-Entscheidung des EuGH⁴⁵ gefährde die Nichterhebung der Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht das Steueraufkommen, weil die Besteuerung nach dem steuerlichen Territorialitätsprinzip nur dem Mitgliedstaat zustehe, in dem der Endverbrauch erfolge.⁴⁶

Dabei macht der BFH zwar deutlich, dass sich diese EuGH-Judikatur auf Fallkonstellationen bezieht, in denen die Steuerbefreiung nach früherer BFH-Rechtsprechung⁴⁷ allein am Fehlen des durch § 6a Abs. 3 UStG vorgeschriebenen Buch- und Belegnachweises gescheitert wäre. Jedoch weist der Senat in den anschließenden Ausführungen darauf hin, dass es nach einer „weithin vertretenen“ Auffassung⁴⁸ zur Beurteilung der Frage, ob die Steuerbefreiung versagt werden dürfe, darauf ankomme, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens des Lieferstaates drohe. Davon sei wohl auch der 5. BFH-Senat⁴⁹ in der Folgeentscheidung zum *Collée*-Urteil ausgegangen. Zudem wirft der 11. Senat die Frage auf, ob die Versagung der Steuerbefreiung unzulässigen Sanktionscharakter habe, da auf diese Weise sowohl im Herkunfts- als auch im Bestimmungsland eine Steuerpflicht entstehe.⁵⁰ In diesem Zusammenhang verweist der Senat auf die Schlussanträge der Generalanwältin in der Sache *Collée*.⁵¹

Die finanzgerichtliche Rechtsprechung lässt sich dahingehend zusammenfassen, dass sich ihre Zweifel an der Auffassung des BGH auf das Fehlen einer Steuergefährdung stützen, die der EuGH in seiner Missbrauchsrechtsprechung aber – nach Ansicht des FG Baden-Württemberg und des BFH – als konstitutives Element für die Versagung der Steuerbefreiung angesehen hat. Der BFH lässt die Frage nach der Steuerbefreiung aber trotz seiner Bedenken mit Hinweis auf die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH einerseits und die Judikatur des BGH⁵² sowie dessen Vorabentscheidungsersuchen gem. Art. 234 EGV vom 7.7.2009⁵³ andererseits zunächst offen.

c) Bewertung in der Literatur

Die Literatur wertet die zitierte Entscheidung des BFH überwiegend als Bestätigung der Rechtsansicht des FG Baden-Württemberg⁵⁴ und teilt vielfach die steuerrechtlichen Bedenken der Finanzgerichtsbarkeit.⁵⁵

aa) Ablehnung eines Missbrauchs mangels Steuergefährdung im Herkunftsland

Ransiek kritisiert zunächst, dass der vom BGH für die Versagung der Steuerbefreiung vorausgesetzte Missbrauch nicht gegeben sei. Zumindest in zwei der beurteilten Fälle hätten die durchgeführten Geschäfte dem äußeren Anschein entsprochen. Es habe sich nicht lediglich um Scheingeschäfte gehandelt,⁵⁶ mithin sei die Steuerhinterziehung nicht alleiniges Ziel der Geschäfte gewesen. Die Umsätze hätten auch keinesfalls den Zweck gehabt, die ordnungsgemäße Besteuerung im Ursprungsland zu verhindern. Eine Umgehung der Besteuerung sei schon deswegen nicht erforderlich gewesen, weil die innergemeinschaftliche Lieferung im Herkunftsland von der Umsatzsteuer befreit gewesen sei. Daher liege erst recht kein systematischer Umsatzsteuerbetrug vor, der es rechtfertige, die Steuerbefreiung zu versagen.⁵⁷

*Wulf*⁵⁸ hat weitere Zweifel an der steuerrechtlichen Bewertung des BGH geäußert: Zwar habe der EuGH in der *Collée*-Entscheidung⁵⁹ die Hinterziehungsabsicht als Differenzierungskriterium für die Gewährung der Steuerbefreiung anerkannt.⁶⁰ Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift und der ständigen Rechtsprechung des BFH⁶¹ komme es für die Anwendung von § 6a Abs. 1 UStG nicht darauf an, ob der Erwerber der Lieferung seinen steuerlichen Pflichten im Bestimmungsland nachkommt und den Erwerb tatsächlich der Besteuerung unterwirft. Allein entscheidend sei, ob die Vorschriften über die Umsatzbesteuerung des Bestimmungslandes auf den Sachverhalt anwendbar sind.⁶²

Ferner berufe sich der BGH zu Unrecht auf die *Halifax*-Entscheidung⁶³, der ein klassischer Gestaltungsmissbrauch i. S. v. § 42 AO zugrunde gelegen habe. Dort habe der EuGH einen Sachverhalt nicht als steuerrechtlich relevant anerkannt, der ausschließlich konstruiert worden war, um Steuervorteile zu erlangen. Die Umsätze, über die der BGH zu entscheiden hatte, hätten aber nicht ausschließlich steuergestaltende Zwecke gehabt.⁶⁴ Die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH hätte daher nicht auf den vom BGH entschiedenen Fall angewendet werden dürfen.

Letztlich verstoße die Gesetzesauslegung des BGH gegen den Grundsatz der Umsatzsteuerneutralität. In der *Collée*-Entscheidung⁶⁵ habe der EuGH darauf hingewiesen, dass für die Frage, ob es für die Steuerbefreiung auf die Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen ankomme,

40 Verwiesen wird hier auf EuGH, 27.9.2007 – C-184/05 (Fn. 4); vgl. auch *Englisch*, UR 2008, 481, 484.

41 EuGH, 27.9.2007 – C-409/04 (Fn. 4), Rn. 65 f.

42 FG Baden-Württemberg, 11.3.2009 (Fn. 35).

43 Vgl. auch FG Rheinland-Pfalz, 27.11.2008 – 6 K 1463/08, Rn. 34 – *Juris*.

44 BFH, 29.7.2009 – XI B 24/09, DStR 2009, 1693 ff., BB 2009, 2653.

45 EuGH, 27.9.2007 – C-146/05 (Fn. 4).

46 Ähnlich auch EuGH, 8.5.2008 – C-95/07, Rn. 71, *Ectograde*, DStR 2008, 959, 964.

47 Vgl. etwa BFH, 2.4.1997 – V B 159/96, BFH/NV 1997, 629.

48 Zitiert werden etwa FG Rheinland-Pfalz, 27.11.2008 (Fn. 43); *Hentschel*, DStR 2009, 1076, 1078; *Huschens*, EU-Umsatz-Steuer-Berater, 2007, 21; *Sterzinger*, UR 2008, 169, 172; *Winter*, UR 2007, 881, 882.

49 BFH, 6.12.2007 – V R 59/03 (Fn. 37).

50 BFH, 29.7.2009 (Fn. 44).

51 Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott*, EuGH vom 11.1.2007 – C-146/05 (Fn. 4), Rn. 45, abrufbar unter www.curia.europa.eu.

52 BGH, 20.11.2008 (Fn. 1); vom 19.2.2009 (Fn. 1).

53 BGH, 7.7.2009 (Fn. 1).

54 Etwa *Maunz*, DStR 2009, 1697 f.; wohl auch *Billig*, UR 2009, 710, 711; *Ransiek*, HRRS 2009, 420, 422; *Winter*, DB 2009, 1843, 1845.

55 Vgl. etwa *Ransiek*, HRRS 2009, 420, 422; *Schauff/Höink*, PStR 2009, 134, 136 ff.; *Wulf*, Stbg 2009, 313, 318 f.

56 *Ransiek*, HRRS 2009, 420, 426 f.

57 *Ransiek*, HRRS 2009, 420, 427.

58 *Wulf*, Stbg 2009, 313, 318 f.

59 EuGH, 27.9.2007 – C-146/05 (Fn. 4).

60 Ebenso *Schauff/Höink*, PStR 2009, 134, 136 f.

61 BFH, 7.12.2007 (Fn. 21) m. w. N.

62 *Wulf*, Stbg 2009, 313, 319.

63 EuGH, 21.2.2006 (Fn. 4), Rn. 69 ff.

64 *Wulf*, Stbg 2009, 313, 318 f.

65 EuGH, 27.9.2007 – C-146/05 (Fn. 4), Rn. 34 ff.

entscheidend sei, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens des betroffenen Mitgliedstaates besteht. Wie *Ransiek*⁶⁶ verneint *Wulf* diese Gefährdung hier und wirft dem BGH zudem vor, die Versagung der Steuerbefreiung führe zu einer Verdoppelung der Steuerpflicht. Dies habe eine unzulässige Sanktionswirkung der Umsatzsteuer zur Folge, wie sie auch der BFH schon zu bedenken gegeben hatte. Damit begründe die Auslegung des BGH erst jenen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht, den sie zu verhindern suche.

Soweit sie die Versagung der Steuerbefreiung ablehnt, stellt die Literatur also im Ergebnis auf die Frage nach der Steuergefährdung im Herkunftsland ab, verneint diese und leitet daraus her, dass kein Missbrauch vorliege, der der Anwendung von § 6a UStG entgegengehalten werden könne.

bb) Mangelnde Relevanz der Steuergefährdung beim Steuerhinterziehungsmisbrauch

Andere Autoren haben sich dagegen der Argumentation des BGH zumindest im Ergebnis angeschlossen.⁶⁷ Der Weg des BGH decke sich mit der Marschrichtung des EuGH, zumindest für solche Lieferungen die Steuerbefreiung zu versagen, die sich als Teil einer Umsatzsteuerhinterziehung darstellen. Hervorzuheben ist hier ein Beitrag von *Billig*⁶⁸, in dem sie konstatiert, vom FG Baden-Württemberg und dem BFH sei nur festgestellt worden, dass das Handeln zum Zwecke der ausländischen Steuerhinterziehung die vom EuGH an einen Rechtsmissbrauch gestellten Anforderungen nicht erfülle. Diese Entscheidungen berücksichtigten die vom EuGH vorgenommene Differenzierung zwischen Gestaltungsmissbrauch und vorwerfbarer Beteiligung an einer Umsatzsteuerhinterziehung jedoch nicht hinreichend:

Der Begriff des Rechtsmissbrauchs nach der EuGH-Judikatur im *Halifax-Urteil*⁶⁹ sei i. S. e. Gestaltungsmissbrauchs, ähnlich wie bei § 42 AO, zu verstehen. Mit Hilfe dieser Charakterisierung seien auch die Voraussetzungen für die Behandlung eines Umsatzes als rechtsmissbräuchlich zu bestimmen: Die Inanspruchnahme eines Steuervorteils sei demnach unzulässig, wenn zum einen die formelle Anwendung des Gemeinschaftsrechts und der zu seiner Umsetzung erlassenen nationalen Vorschriften zu einem Steuervorteil führe, dessen Gewährung den mit diesen Bestimmungen verfolgten Zielen zuwiderliefe. Zum anderen müsse aufgrund objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen Steuervorteile erlangt werden sollten.⁷⁰

Diese Voraussetzungen seien jedoch für Betrugsfälle nicht passend. Dort werde der Vorteil für die Täter nicht durch die missbräuchliche Ausnutzung gesetzlicher Gestaltungsmöglichkeiten erlangt, sondern durch Täuschung. In Fällen von Steuerhinterziehung habe der EuGH – etwa in den Entscheidungen *Optigen*⁷¹ und *Kittel*⁷² – daher nicht auf die Grundsätze des Gestaltungsmissbrauchs abgestellt, um eine Versagung des Vorsteuerabzugs zu begründen; wesentlich sei in diesen Fällen vielmehr gewesen, ob der Steuerpflichtige zumindest fahrlässig an einer Mehrwertsteuerhinterziehung mitgewirkt habe. Der Erwerber, der in vorwerfbarer Unkenntnis oder gar Kenntnis Waren aus einer zu Zwecken der Steuerhinterziehung durchgeführten Warenkette erwerbe, sei nach der Rechtsprechung des EuGH⁷³ als Beteiligter der Steuerhinterziehung zu betrachten. „Denn in einer solchen Situation geht der Steuerpflichtige den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig.“⁷⁴

Nicht relevant sei hingegen, ob der getätigte Umsatz isoliert betrachtet die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug erfüllt hätte. Damit

lege der EuGH an die Versagung des Vorsteuerabzugs in Steuerhinterziehungsfällen andere Maßstäbe an als beim Gestaltungsmissbrauch, weil ansonsten auch in eindeutigen Betrugsfällen entgegen der vom EuGH vorgenommenen Wertung und der Zielsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinien die steuerliche Vergünstigung gewährt werden müsste.

Billig überträgt die EuGH-Rechtsprechung zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs auf die Versagung der Steuerbefreiung und kommt zu dem Ergebnis, dass die steuerrechtliche Bewertung des BGH zutreffend und eine Bestätigung durch den EuGH zu erwarten sei.⁷⁵

d) Stellungnahme

Im Ergebnis ist dem BGH in seiner steuerrechtlichen Bewertung zuzustimmen, wenngleich die Argumentation klarer hätte gegliedert werden können. So wird das Kernargument, das schon im Beschluss vom 20.11.2008 ausschlaggebend war, erst deutlich, wenn man die Rechtsprechung des BGH im Ganzen und insbesondere den Vorlagebeschluss vom 7.7.2009 betrachtet:

In dem viel kritisierten Beschluss vom 20.11.2008⁷⁶ beruft sich der BGH tatsächlich ausschließlich auf die Judikatur des EuGH zum Gestaltungsmissbrauch in der *Halifax*-Entscheidung und führt aus, dass diese eine missbräuchliche oder betrügerische Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaube und dieses Verbot auch im Bereich der Mehrwertsteuer gelte. Daher erscheint die steuerliche Beurteilung in diesem Beschluss nur im Ergebnis richtig.

Im Beschluss vom 19.2.2009⁷⁷ nimmt der BGH aber dann Bezug auf das wohl entscheidende *Kittel*-Urteil⁷⁸ und stellt fest, dass allen Beteiligten an einem Umsatzgeschäft, das auf die Hinterziehung von Steuern gerichtet sei, die für einzelne Geschäfte grundsätzlich vorgesehenen Steuervorteile zu versagen seien.⁷⁹

Der Vorlagebeschluss vom 7.7.2009⁸⁰ rückt schließlich die systematische Begehung von Umsatzsteuerhinterziehungen in den Mittelpunkt der Argumentation und fasst die entscheidende Begründung wie folgt zusammen:

„Nach Auffassung des Senats ist daher einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Befreiung von der Mehrwertsteuer dann zu versagen, wenn die Lieferung zwar ausgeführt wurde und diese selbst nicht unmittelbar Gegenstand einer Mehrwertsteuerhinterziehung war, aber aufgrund objektiver Umstände bewiesen ist, dass der steuerpflichtige Verkäufer wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, durch systematischen Steuerbetrug Mehrwertsteuern zu hinterziehen.“⁸¹

In Fällen, in denen der Missbrauch des Mehrwertsteuersystems bereits aus dem Umstand resultiere, dass die Lieferbeziehungen bewusst verschleiert werden, um mit unrichtigen oder unterlassenen Erklärungen gegenüber den Finanzbehörden vorsätzlich Steuern zu verkür-

66 Ebenso *Schauf/Höink*, PStR 2009, 58, 60 f.; wohl auch *Winter*, DB 2009, 1843, 1845.

67 *Bielefeld*, DStR 2009, 580, 581; *Billig*, UR 2009, 170, 171; zustimmend wohl auch *Schwarz*, in: *Vogel/Schwarz*, § 6a UStG, Rn. 97, 212.

68 *Billig*, UR 2009, 170, 171.

69 EuGH, 21.2.2006 (Fn. 4), Rn. 69 ff.

70 EuGH, 21.2.2006 (Fn. 4), Rn. 74 f.

71 EuGH, 12.1.2006 – C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, DStR 2006, 133 ff.

72 EuGH, 6.7.2006 (Fn. 4), Rn. 56.

73 EuGH, 6.7.2006 (Fn. 4), Rn. 55 ff.

74 EuGH, 6.7.2006 (Fn. 4), Rn. 57.

75 *Billig*, UR 2009, 710, 712.

76 BGH, 20.11.2008 (Fn. 1).

77 BGH, 19.2.2009 (Fn. 1).

78 EuGH, 6.7.2006 (Fn. 4).

79 BGH, 19.2.2009 (Fn. 1).

80 BGH, 7.7.2009 (Fn. 1).

81 BGH, 7.7.2009 (Fn. 1), Rn. 28.

zen, sei die Steuerbefreiung allein schon aufgrund dieser missbräuchlichen Täuschungshandlungen zu versagen:

„Denn dann liegt nicht lediglich ein Fall des Gestaltungsmissbrauchs, sondern vielmehr ein Fall des systematischen Steuerbetrugs mit speziell für diesen Zweck hergestellten Scheinrechnungen vor. Für diesen Fall lässt sich aber der Rechtsprechung des EuGH entnehmen, dass ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, für die Zwecke der Sechsten Richtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen ist. Der Steuerpflichtige geht in einer solchen Situation den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig. Der EuGH hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine solche Auslegung betrügerischen Umsätzen entgegenwirkt, indem sie ihre Durchführung erschwert.“

Mit dieser steuerrechtlichen Wertung steht der BGH im Einklang mit der Judikatur des EuGH. Die von finanzgerichtlicher Rechtsprechung und Literatur dagegen vorgebrachte Kritik verfährt nicht. Dies gilt zunächst für das vom FG Baden-Württemberg vorgebrachte Argument, es liege kein Fall des Missbrauchs i. S. d. EuGH-Rechtsprechung vor, weil keine Steuergefährdung im Bestimmungsland gegeben sei. Der EuGH hat für die Versagung eines Steuervorteils im Falle zumindest fahrlässiger Mitwirkung an einem Steuerbetrug gerade keine Steuergefährdung gefordert. Vielmehr hat er es in der *Kittel*-Entscheidung ausreichen lassen, dass der Steuerpflichtige als Lieferant von seiner Einbindung in ein Betrugsgeschehen zumindest Kenntnis hätte haben müssen und damit als Steuerhinterzieher zu betrachten ist. Die Versagung der Steuerbefreiung hat der EuGH also nicht mit einer Gefährdung des Steueraufkommens begründet, sondern damit, dass es vor dem Hintergrund, dass die Mehrwertsteuerrichtlinien auch der Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung dienen sollen, sachwidrig wäre, einen Umsatz als steuerfrei anzusehen, der die Hinterziehung von Steuern herbeiführen soll. Dies würde die durch betrügerische Geschäfte entstehenden Wettbewerbsverzerrungen fördern, die die Mehrwertsteuerrichtlinie gerade verhindern will.

Billig ist daher in ihrer Kritik zuzustimmen, die finanzgerichtliche Rechtsprechung unterscheide nicht hinreichend zwischen Gestaltungsmissbrauch und Betrugskonstellationen und beschäftige sich „mit Voraussetzungen, auf die es nicht ankommen kann“.⁸²

Auch das vom BFH angedeutete und von Teilen der Literatur aufgegriffene Argument der Schaffung einer unzulässigen Sanktion durch die Verdopplung der Umsatzbesteuerung überzeugt – wie *Billig* ebenfalls zutreffend deutlich macht – nicht: Der BFH bezieht sich bei seinen Überlegungen zum Sanktionscharakter der Doppelbesteuerung auf die Schlussanträge der Generalanwältin in der Sache *Collée*, die in der Versagung des Vorsteuerabzugs als Folge des nicht ordnungsgemäßen Nachweises eine Sanktion gesehen hatte. Im hiesigen Zusammenhang geht es jedoch nicht um die Versagung der Steuerfreiheit aufgrund formeller Dokumentationsmängel, sondern um die systematische Beteiligung eines Steuerpflichtigen an Betrugstaten zum Nachteil des Mehrwertsteueraufkommens. Um die hierdurch entstehenden Wettbewerbsverzerrungen aufzufangen und dem Missbrauch des europäischen Mehrwertsteuersystems entgegenzuwirken, hat der EuGH dem nationalen Gericht sogar vorgegeben, den Vorsteuerabzug zu versagen.⁸³ Insofern handelt es sich weniger um eine Sanktion als vielmehr um eine Maßnahme mit Abschöpfungswirkung, die kaum unzulässig sein dürfte.

Zudem führt der BGH in seinem Vorlagebeschluss zutreffend aus, dass durch die Steuerbarkeit in Deutschland der Grundsatz der Steu-

erneutralität nicht verletzt sein könne. Dieser Grundsatz verbietet nämlich, gleichartige und daher miteinander im Wettbewerb stehende Leistungen steuerlich unterschiedlich zu behandeln. Ein solches Wettbewerbsverhältnis besteht jedoch zwischen steuerehrlichen und steuerehrlichen Unternehmern nicht.⁸⁴

Aus diesen Gründen ist dem BGH in seiner steuerrechtlichen Beurteilung zuzustimmen. Dem Steuerpflichtigen, der bewusst Lieferungen tätigt, um einen systematischen Steuerbetrug zu ermöglichen, ist die Steuerbefreiung im Hinblick auf die *Kittel*-Rechtsprechung des EuGH zu versagen.

2. Strafrechtliche Bewertung

Im Hinblick auf diese steuerrechtliche Beurteilung stellt sich die Folgefrage nach der strafrechtlichen Bewertung. Zwar liegt es grundsätzlich nahe, dass eine Bewertung, die das Steuerrecht vornimmt, im Steuerstrafrecht zu entsprechenden Folgen führt. In der *Halifax*-Entscheidung⁸⁵ hat der EuGH jedoch angemahnt, dass die bloße Feststellung einer missbräuchlichen Praxis nicht zu einer Sanktion führen dürfe, die zudem einer klaren und unzweideutigen Rechtsgrundlage bedürfe, sondern nur eine Rückzahlungspflicht konstituieren könne. Daher ist im Einzelnen zu überprüfen, ob die für das Steuerrecht durch das Unionsrecht gebotene teleologische Reduktion des § 6a UStG auf das Strafrecht übertragbar ist, das strengen verfassungsrechtlichen Vorgaben, insbesondere jenen des Art. 103 Abs. 2 GG unterliegt.

a) Verfassungsrechtliche Zweifel des Bundesverfassungsgerichts

Das BVerfG hat Zweifel daran geäußert, ob der BGH bei der Übertragung seiner steuerrechtlichen Wertung in das Steuerstrafrecht die dem Strafrecht gesetzten verfassungsrechtlichen Grenzen hinreichend berücksichtigt hat:

In dem Verfahren 1 StR 354/08⁸⁶ hat der Verurteilte gegen den Beschluss des BGH im einstweiligen Rechtsschutzverfahren gemäß § 32 BVerfGG das BVerfG angerufen und die Aussetzung der Vollstreckung einer gegen ihn verhängten Freiheitsstrafe beantragt. Die Zweite Kammer des Zweiten Senats hat den Antrag als begründet angesehen. Sie führte hierzu aus, eine Verletzung von Art. 103 Abs. 2 GG durch den angefochtenen Beschluss des BGH sei nicht von vornherein ausgeschlossen. Die Annahme einer Steuerhinterziehung durch Auslegung von § 6a Abs. 1 S. 1 UStG dahingehend, dass die Steuerfreiheit bei bewusstem Missbrauch zur Steuerhinterziehung nicht zu gewähren sei, werfe „Fragen nach der Grenze des möglichen Wortlauts der Norm“ auf.⁸⁷ Mit dieser kurzen Anmerkung macht die Kammer deutlich, dass es im Hinblick auf § 370 AO weniger auf die hier bejahte steuerrechtliche Frage ankommt, ob die Steuerfreiheit versagt werden darf, sondern vielmehr darauf, ob diese Versagung mit Rücksicht auf das Verfassungsrecht auf die strafrechtliche Beurteilung durchschlagen kann.

b) Überschreitung der Wortlautgrenze

Die schriftliche Begründung dieser Entscheidung⁸⁸ offenbart zwar nicht, worin die Kammer die mögliche Verletzung von Art. 103

82 *Billig*, UR 2009, 710, 712.

83 EuGH, 6.7.2006 (Fn. 4), Rn. 53 f.

84 BGH, 7.7.2009 (Fn. 1), Rn. 43 ff.

85 EuGH, 21.2.2006 (Fn. 4), Rn. 93; vgl. auch EuGH, 14.12.2000 – C-110/99, Emsland-Stärke, Rn. 56, Slg. 2000, S. I-11569, ZfZ 2001, 92 ff.

86 BGH, 20.11.2008 (Fn. 1).

87 BVerfG, 23.7.2009 – 2 BvR 542/09, HFR 2009, 1031, 1032.

88 BVerfG, 23.7.2009 (Fn. 87).

Abs. 2 GG gesehen hat; betrachtet man aber die Entscheidung des BGH vom 20.11.2008⁸⁹, so wird der neuralgische Punkt deutlich: Der BGH engt das Tatbestandsmerkmal „den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegend“ in § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG dahingehend ein, dass er es als nicht erfüllt ansieht, wenn durch Täuschungs- oder Verschleierungshandlungen die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland umgangen werden soll und der Lieferant daran vorsätzlich mitwirkt. Durch diese einschränkende Auslegung des Steuerbefreiungstatbestands kommt der BGH zur Steuerpflichtigkeit der Lieferung und in der Folge zu einer Strafbarkeit gemäß § 370 Abs. 1 AO. Diese Begründung wirft die Frage nach einem Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG wegen einer möglicherweise unzulässigen teleologischen Reduktion eines steuerbefreienden Tatbestandes auf:

Untersucht man das Tatbestandsmerkmal des „den Vorschriften der Umsatzbesteuerung Unterliegens“ näher, so könnte darunter verstanden werden, dass der Umsatz nicht nur im Erwerbstaat *umsatzsteuerbar* sein, sondern dort auch tatsächlich der Umsatzsteuer unterworfen sein muss. Zwar geht die finanzgerichtliche Rechtsprechung davon aus, dass die Besteuerung im Bestimmungsland nicht Voraussetzung des § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG ist, aber mit folgender Überlegung könnte man dies anders sehen: Das Wort „unterliegen“ hat die Bedeutung von „einer Sache unterworfen sein, von etw. bestimmt werden“.⁹⁰ Man könnte daher annehmen, dass ein Umsatz nicht durch die Gesetze über die Umsatzbesteuerung *bestimmt* wird, soweit diese durch Verschleierungshandlungen nicht zur Anwendung kommen können. Für diese Lesart des § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG spricht, dass sich die Nachweispflicht des § 6a Abs. 3 S. 1 UStG nach dem Wortlaut der Vorschrift auch auf § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG bezieht und kaum gewollt sein dürfte, dass der Steuerpflichtige im Ursprungsland die Rechtslage im Bestimmungsland nachweist.

Jedoch legt der Wortlaut des § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG eine andere Auslegung nahe:⁹¹ Danach muss der Erwerb gerade nicht der Umsatzbesteuerung“ unterliegen, sondern nur „den Vorschriften der Umsatzbesteuerung“.⁹² Die Wahl dieser Formulierung lässt vermuten, dass es dem Gesetzgeber nicht auf die tatsächliche Besteuerung ankam, sondern nur auf die grundsätzliche Anwendbarkeit der ausländischen Vorschriften über die Umsatzbesteuerung. Zieht man zur Bestimmung des Wortlauts der Vorschrift den allgemeinen Sprachgebrauch heran und berücksichtigt dabei die Sprachregeln des Gesetzgebers im sonstigen Steuerrecht,⁹³ so wird man unter dem Merkmal „den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegen“ die *Umsatzsteuerbarkeit* im Bestimmungsland verstehen müssen. Denn das UStG (§ 1 Abs. 1) verwendet die Formulierung des „einer Steuer Unterliegens“ ebenso wie andere Steuergesetze (z. B. § 2 Abs. 1 EStG, § 1 Abs. 1 ErbStG) i. S. v. Steuerbarkeit. Ein grundsätzlich steuerbarer Erwerb unterliegt daher den Vorschriften der Umsatzbesteuerung – mag er auch im Einzelfall nicht der Besteuerung unterworfen sein, weil der Steuerpflichtige den Erwerbsvorgang selbst verschleiert hat.

Letztlich nimmt der BGH für seine Auslegung auch nicht den Wortlaut des § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG in Anspruch und behauptet gerade, die Lieferung innerhalb eines Steuerhinterziehungssystems könne aufgrund der semantischen Bedeutung der Vorschrift nicht unter den Tatbestand von § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG subsumiert werden. Vielmehr nimmt er ausdrücklich eine teleologische Reduktion vor, also eine Einschränkung der Anwendbarkeit des § 6a Abs. 1 UStG innerhalb der Wortlautgrenze. Eine solche Auslegung, durch die der Anwendungsbereich der steuerbefreienden und damit den Tatbestand

des § 370 AO ausschließenden Vorschrift hinter ihrem Wortlaut zurückbleibt, ist jedoch nicht zulässig, soweit bei der Exegese Art. 103 Abs. 2 GG in der für das Strafrecht allgemein geltenden Strenge beachtet werden muss.⁹⁴

Eine Einschränkung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiungsvorschrift kann auch nicht auf die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO und damit auf eine gesetzlich vorgegebene Ausnahme gestützt werden.⁹⁵ Diese Regelung bezieht sich ausweislich ihres eindeutigen Wortlauts nur auf die Umgehung (deutscher) Steuergesetze durch unangemessene rechtliche Gestaltungen.⁹⁶ Daher dürfte man die Steuerbefreiung nach § 6a Abs. 1 S. 1 UStG nur in Anwendung der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH und damit entgegen dem Wortlaut der Vorschrift verweigern können.

c) Verfassungsrechtliche Folgen einer „Unterschreitung“ der Wortlautgrenze einer den Tatbestand der Steuerhinterziehung ausschließenden Vorschrift

Die Feststellung, dass die Auslegung des BGH eine Unterschreitung des Wortlauts der Steuerbefreiungsvorschrift darstellt und damit letztlich ein Strafgesetz gegen den Wortlaut des Steuergesetzes zur Anwendung kommt, begründet jedoch allein noch keine Verletzung von Art. 103 Abs. 2 GG. Denn es muss als nicht hinreichend geklärt angesehen werden, in welcher Intensität die verfassungsrechtlichen Garantien des Gesetzlichkeitsprinzips, insbesondere das Analogieverbot, für § 370 Abs. 1 AO überhaupt gelten. Die Überschreitung des Wortlauts des § 370 Abs. 1 AO dadurch, dass § 6a UStG entgegen seinem Wortlaut keine Anwendung findet, stellt nur dann einen Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG dar, wenn das Analogieverbot hier überhaupt in der strafrechtlichen Strenge zur Anwendung kommt.

aa) Bewertung der steuerlichen Erheblichkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO als Blankett

Der BGH betrachtet § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO als Blankettnorm.⁹⁷ Für solche Vorschriften gilt, dass die ausfüllende außerstrafrechtliche Norm in den Blanketttatbestand mit hineinzulesen ist, so dass die außerstrafrechtliche Vorschrift an der Rechtsnatur der Strafnorm teilnimmt.⁹⁸ Ordnet man § 370 Abs. 1 AO zumindest im Hinblick auf das entscheidende Merkmal der steuerlichen Erheblichkeit als Blankettgesetz ein, so gelten die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 103 Abs. 2 GG.⁹⁹ Das hat zur Folge, dass sowohl die Anwendung einer strafbegründenden Vorschrift über ihren Wortlaut hinaus als auch die Nichtanwendung einer die Strafbarkeit einschränkenden Vorschrift, deren Voraussetzungen nach dem Wortlaut der Norm vorliegen, eine unzulässige strafbegründende (Gegen-)Analogie wäre.¹⁰⁰ Die Nichtanwendung der Steuerbefreiung und damit letztlich die Begründung von Strafbarkeit entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut des § 6a Abs. 1 S. 1 UStG würde mithin einen Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG darstellen.

89 BGH, 20.11.2008 (Fn. 1).

90 Duden, Deutsches Universalwörterbuch, 6. Aufl. 2007, Stichwort: Unterliegen 2.

91 Vgl. auch Bielefeld, DStR 2009, 580; Schauf/Höink, PStR 2009, 58, 60 f.

92 Vgl. auch Schauf/Höink, PStR 2009, 200; a. A. Sterzinger, BB 2009, 1563, 1566.

93 Zur Bestimmung der Wortlautgrenze im Strafrecht vgl. Dannecker (Fn. 11), Rn. 299 ff.

94 Vgl. Dannecker (Fn. 11), Rn. 261 m. w. N.

95 Zur Anwendbarkeit von § 42 AO im steuerstrafrechtlichen Kontext Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Stand 10/2009, § 370 AO, Rn. 26 ff. m. w. N.

96 Vgl. auch Bielefeld, DStR 2009, 580, 581; Ransiek, HHRs 2009, 421, 423.

97 BGH, NStZ 1982, 206, wistra 1987, 139, 142; NJW 2009, 1979, 1983 m. w. N.; offen gelassen von BVerfG, 29.4.2010 – 2 BvR 871/04, 2 BvR 414/08, Rn. 64, BB 2010, 1438 (Kurzwiedergabe).

98 Vgl. BVerfGE 48, 48, 60 ff.; Dannecker (Fn. 11), Rn. 151 f., 257; Radtke/Hagemeyer (Fn. 11), Rn. 29.1.

99 Vgl. Dannecker (Fn. 11), Rn. 261 f.; Schmidt-Abmann, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 103, Rn. 234.

100 Vgl. Dannecker (Fn. 11), Rn. 261 f.

Folgt man dieser Auffassung, so dürfte das in der steuerrechtlichen Beurteilung gefundene Ergebnis einer durch Beteiligung an einer Steuerhinterziehung bedingten Ausnahme von § 6a Abs. 1 S 1 UStG nicht in das Strafrecht übertragen werden. Die Einschränkung des Anwendungsbereichs einer außerstrafrechtlichen Ausfüllungsnorm entgegen ihrem Wortlaut im Wege der teleologischen Reduktion würde eine Steuerbarkeit und damit eine Strafbarkeit begründen, mithin eine strafbegründende Analogie bedeuten. Eine solche Gesetzeskorrektur *contra legem* wäre unzulässig, da im Blankettstrafrecht auch für die außerstrafrechtliche Ausfüllungsnorm das Verbot strafbegründender und strafschärfender Analogien gilt.¹⁰¹ Die das Blankett ausfüllende Vorschrift hat, auch wenn sie die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung und damit eines Tatbestandsausschlusses vorgibt, Strafnormcharakter,¹⁰² so dass eine Nichtanwendung der außerstrafrechtlichen Vorschrift entgegen ihrem Wortlaut im Strafrecht eine Verletzung der Wortlautgrenze darstellt.

Damit käme es in der vorliegenden Konstellation zu einer unionsrechtlich bedingten Normspaltung, die eine strafrechtliche Schutzlosigkeit des steuerrechtlich bestehenden Umsatzsteueranspruchs gegen den Lieferanten zur Folge hätte. Dieses Ergebnis mag ungereimt und wertungswidersprüchlich erscheinen, müsste aber aus verfassungsrechtlicher Sicht hingenommen werden, zumal solche Normspaltungen zwischen inner- und außerstrafrechtlicher Auslegung grundsätzlich anerkannt sind.¹⁰³

Unionsrechtswidrig wäre eine Strafflosigkeit des am Missbrauch beteiligten Lieferanten nicht, so dass eine Überschreitung des Wortlauts der Strafvorschrift auch nicht auf den Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts¹⁰⁴ gestützt werden könnte. Dem steht auch die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH¹⁰⁵ nicht entgegen. Diese bezieht sich nicht auf die strafrechtlichen Folgen eines Missbrauchs, sondern allein auf die steuerrechtliche Frage nach der Versagung einer etwaigen Befreiung. Nach der *Collée*-Rechtsprechung¹⁰⁶ ist eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht zwar nicht erlaubt, aber die Feststellung, wann eine strafrechtlich relevante Mehrwertsteuerhinterziehung vorliegt, bleibt danach den jeweiligen nationalen Gerichten überlassen. Das Gemeinschaftsrecht hindert die Mitgliedstaaten zwar nicht an einer strafrechtlichen Sanktionierung solcher Missbräuche. Eine Pflicht zur strafrechtlichen Sanktionierung besteht aufgrund der bisherigen Judikatur des EuGH jedoch nicht. Im Gegenteil hat der EuGH¹⁰⁷ ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis nicht zu einer Sanktion führen darf, wenn eine klare und eindeutige Rechtsgrundlage fehlt.

bb) Bewertung der steuerlichen Erheblichkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO als rechtsnormatives Tatbestandsmerkmal

Vermeiden könnte man die Normspaltung möglicherweise, wenn man § 370 Abs. 1 AO mit der herrschenden Lehre nicht als Blanketttatbestand, sondern als „hochgradig normativ bestimmten Tatbestand“ ansieht.¹⁰⁸ Im Hinblick auf die Ausfüllung rechtsnormativer Tatbestandsmerkmale durch außerstrafrechtliche Vorschriften wird vielfach vertreten, dass die außerstrafrechtliche Wertung allein nach den für das jeweilige Rechtsgebiet geltenden Vorschriften zu bestimmen und dann in das Strafrecht zu übertragen sei.¹⁰⁹

Aus diesem Grund sieht *Ransiek*¹¹⁰ in der steuerrechtlichen teleologischen Reduktion, die der BGH vorgenommen und in das Strafrecht übertragen hat, keinen Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG. § 370

Abs. 1 AO werde nicht durch eine bestimmte Vorschrift des Steuerrechts ausgefüllt, sondern durch *das Steuerrecht* bestimmt, so dass das Steuerrecht als solches herangezogen wird. Eine Analogie findet nach dieser Auffassung nur im Steuerrecht statt, nicht aber im Strafrecht. Im Steuerrecht ist die Überdehnung des Wortlauts – unabhängig von der grundsätzlichen Frage nach dem Analogieverbot im Steuerrecht¹¹¹ – aufgrund des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts,¹¹² das zur Versagung der Steuerbefreiung in unionsrechtskonformer Auslegung zwingt, zulässig. Schließt man sich dieser Ansicht an, so stellt sich die Frage nach einer Verletzung des Analogieverbots durch die Entscheidung des BGH nicht, weil Art. 103 Abs. 2 GG in dieser Ausprägung auf die steuerrechtliche Bewertung der Steuerbefreiung schon gar keine Anwendung findet. Mit dieser Argumentation wäre es mithin möglich, eine Strafbarkeit des Lieferanten zu begründen.

Diese Lösung wirft die grundsätzliche Frage nach dem Grund für eine Differenzierung zwischen Blankettvorschriften und Vorschriften mit normativen Tatbestandsmerkmalen im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Garantien auf. Dass die Strafbarkeit von der „Zufälligkeit“¹¹³ abhängen soll, welche legislativen Mittel der Gesetzgeber gewählt hat, um eine außerstrafrechtliche Wertung in den Tatbestand zu integrieren, leuchtet nicht ein.¹¹⁴ Näherliegend ist es, auch an die Bestimmung eines normativen Tatbestandsmerkmals den gleichen Maßstab von Art. 103 Abs. 2 GG anzulegen, der auch auf Blankettvorschriften angewendet wird.¹¹⁵ Im europäischen Kartellstrafrecht ist diese Gleichbehandlung insofern hergestellt, als der EuGH die Vorschriften, die ein strafrechtliches Blankett ausfüllen, nicht dem Analogieverbot unterwirft,¹¹⁶ sondern hier nur eine hinreichende Bestimmtheit der durch außerstrafrechtliche Regelungen ausgefüllten Strafnorm verlangt.¹¹⁷

Doch diese Bestimmtheitsanforderungen muss die Sanktionsnorm, auf die sich eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung stützen soll, erfüllen. In diesem Zusammenhang hat der EuGH in der *Halifax*-Entscheidung¹¹⁸ angemahnt, eine Bestrafung bedürfe – anders als eine schlichte Rückzahlungspflicht – einer „klaren und unzweideutigen Rechtsgrundlage“. Die Große Kammer des EuGH hat ferner ausgeführt, dass die Voraussetzung der hinreichenden Bestimmtheit nur erfüllt ist, „wenn der Rechtsunterworfenen anhand des Wortlauts der einschlägigen Bestimmung und nötigenfalls mit Hilfe ihrer Auslegung

101 Vgl. BVerfG, 15.3.1978 – 2 BvR 8297/76, E 48, 48, 57 ff.; *Dannecker* (Fn. 110), Rn. 257 m. w. N.

102 Vgl. *Dannecker* (Fn. 11), Rn. 257.

103 Vgl. *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht, Allgemeiner Teil, 3. Aufl. 2010 Rn. 111 ff. m. w. N.; vgl. auch *ders.*, Tatbestandsfunktionen des Nebenstrafrechts, 1969, S. 187.

104 Vgl. hierzu *Dannecker* (Fn. 11), Rn. 342 ff.

105 EuGH, 6.7.2006 (Fn. 3).

106 EuGH, 27.9.2007 – C-146/05 (Fn. 3), Rn. 38.

107 EuGH, 21.2.2006 (Fn. 3), Rn. 93.

108 Vgl. nur *Tiedemann* (Fn. 103), Rn. 113; *Dannecker* (Fn. 11), Rn. 149 m. w. N.; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 2008, § 370 AO, Rn. 47; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper, Steuerverfahrungen, Stand Dezember 2009, § 370 AO, Rn. 114 jeweils m. w. N.

109 Vgl. hierzu *Dannecker* (Fn. 11), Rn. 258; zu § 370 AO vgl. insbesondere *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 27; *ders.*, in: FS-Tiedemann, 2008, S. 171, 184 ff.; *Walter*, in: FS-Tiedemann, 2008, S. 969, 978.

110 *Ransiek*, HRRS 2009, 421, 423.

111 Dazu *Bülte*, Die Geldwäschegesetzgebung als Ermächtigungsgrundlage für den Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden und den Strafverfolgungsorganen, 2007, S. 40 ff.

112 Vgl. *Dannecker* (Fn. 11), Rn. 342 ff.

113 Vgl. *Tiedemann*, AT (Fn. 103), Rn. 100; *ders.*, Tatbestandsfunktionen (Fn. 103) S. 239 ff., 246.

114 Mit ähnlichen Bedenken *Radtke/Hagemeyer* (Fn. 11), Rn. 29.1; *Radtke*, GmbHR 2008, 729, 734; *Rönnau*, ZStW 119 (2007), 887, 904 ff.

115 Vgl. *Sandrock*, Die Einheit der Wirtschaftsordnung, 1971, S. 43 f.

116 Vgl. EuGH, 27.2.1986 – Rs. 238/84, Roeser, Slg. 1986, 795, 805; vgl. ferner *Dannecker*, ZStW 117 (2005), 697, 738 f.

117 Vgl. hierzu ferner *Dannecker*, ZStW 117 (2005), 697, 738 f.

118 EuGH, 21.2.2006 (Fn. 4), Rn. 93; vgl. ferner *Jarass*, EU-Grundrechte, 2005, § 7, Rn. 50; *Dannecker/Biermann*, in: Imme/Mestmäcker, Wettbewerbsrecht, EG, 4. Aufl. 2007, Kapitel VI, Rn. 43 ff. jeweils m. w. N.; *Dannecker*, ZStW 117 (2005), 697, 737 ff.

durch die Gerichte erkennen kann, welche Handlungen und Unterlassungen seine strafrechtliche Verantwortung begründen (vgl. insb. EGMR, Recueil des arrêts et décisions, 2000-VII, S. 1, § 145 Coème u. a.)¹¹⁹ Nach dem Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon zum 1.12.2009 ist zudem durch den „Grundrechtsanerkennungsartikel“ (Art. 6) sowohl die GrCh als auch die EMRK zwingendes Unionsrecht geworden. Das Gesetzlichkeitsprinzip ist damit, zumindest bei der Anwendung nationalen Rechts im europäischen Kontext, zum einen gemäß Art. 49 GrCh und zum anderen gemäß Art. 7 EMRK ausdrücklich gesetzlich verbürgt.¹²⁰

cc) Verfassungsrechtliche und gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen die Auffassung des BGH

Ob die Lösung des BGH, selbst wenn man den Begriff der steuerlichen Erheblichkeit als normatives Tatbestandsmerkmal betrachtet,¹²¹ dem Bestimmtheitsgrundsatz gerecht wird, darf bezweifelt werden. Zwar muss bei der Beurteilung einer deutschen Strafvorschrift vorrangig der verfassungsrechtliche Standard des Art. 103 Abs. 2 GG angelegt werden um festzustellen, ob eine Strafvorschrift hinreichend bestimmt ist. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die gemeinschaftsrechtliche Rechtsprechung und die Vorgaben der GrCh einen Mindeststandard vorgeben, der zumindest im unionsrechtlichen Kontext für alle Strafvorschriften gilt, unabhängig davon, ob es sich um Blanketttatbestände oder um Strafvorschriften mit rechtsnormativen Tatbestandsmerkmalen handelt. Da der EuGH eine Unterscheidung zwischen den beiden legislativen Techniken nicht trifft, sondern in jedem Fall eine *klare und unzweideutige Rechtsgrundlage* verlangt, ist die Auslegung des BGH unabhängig von der gesetzgebungstechnischen Einordnung der Tatbestandsmerkmale des § 370 Abs. 1 AO am Bestimmtheitsgebot zu messen. Dabei dürfen die rechtsstaatlichen Mindestvorgaben der EuGH-Judikatur sowie der GrCh nicht unterschritten werden.

Zudem muss im Zusammenhang mit der Bestimmtheit der Strafvorschrift des § 370 Abs. 1 AO, dessen Merkmal *steuerlich erheblich* durch den teleologisch reduzierten § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG bestimmt wird, an die Mahnung des EuGH im *Kittel-Urteil* erinnert werden: *Eine Sanktion erfordert eine klare gesetzliche Grundlage*. Diese Feststellung des EuGH ist bemerkenswert, weil der Gerichtshof den Grundsatz *nullum crimen sine lege* zwar grundsätzlich anerkennt,¹²² zumal er in Art. 49 der GrCh nun auch verbindliches Gemeinschaftsverfassungsrecht darstellt, jedoch bei der Auslegung einzelner Ausprägungen dieses Grundsatzes deutlich hinter dem Standard zurückbleibt, den das Grundgesetz mit Art. 103 Abs. 2 GG und seiner Auslegung in Deutschland setzt.¹²³ Mag der EuGH die Feststellungen zum Bestimmtheitsgebot auch nicht im Hinblick auf die hier relevante Konstellation der Beteiligung an der Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat getroffen haben, so dürfte sie dennoch ohne Modifikationen auf die hier relevanten Konstellation übertragbar sein.

Zu dem Ergebnis, dass die vom BGH gebildete Strafnorm nicht Art. 103 Abs. 2 GG genügt, dürfte man jedoch auch unter Anwendung der bislang vom BVerfG zur Bestimmtheit von normativen Tatbestandsmerkmalen entwickelten Grundsätze kommen. Denn das BVerfG hat in seiner Rechtsprechung¹²⁴ auch an die Bestimmtheit von normativen Tatbestandsmerkmalen Anforderungen gestellt, die den Maßstäben des EuGH zumindest gleichkommen. Nach dieser Judikatur verpflichtet Art. 103 Abs. 2 GG

„den Gesetzgeber, die Voraussetzungen der Strafbarkeit so genau zu umschreiben, dass Tragweite und Anwendungsbereich der Straftatbestände für den Normadressaten schon aus dem Gesetz selbst zu erkennen sind und sich durch Auslegung ermitteln und konkretisieren lassen (vgl. BVerfGE 73, 206 [234]; 75, 329 [340]; 78, 374 [381 f.]; st. Rspr.)“¹²⁵

Zwar ist zu berücksichtigen, dass das BVerfG im Nebenstrafrecht einen eher großzügigen Maßstab bei der Beurteilung dieser Frage anlegt¹²⁶ und selbst dann eine hinreichende Bestimmtheit noch bejaht hat, wenn der Bürger „in Grenzfällen“ zumindest „das Risiko der Strafbarkeit erkennen kann“.¹²⁷ Doch selbst das Strafbarkeitsrisiko dürfte der Steuerpflichtige derzeit, auch unter Zuhilfenahme der einschlägigen Rechtsprechung, kaum einschätzen können:

Aus dem Gesetz selbst lässt sich für den Bürger nämlich nicht erkennen, dass bei Beteiligung an einer ausländischen Steuerhinterziehung auch dem inländischen Lieferanten die Steuerbefreiung hinsichtlich seiner innergemeinschaftlichen Lieferung zu versagen ist. Die vom BGH vorgenommene teleologische Reduzierung des Wortlauts von § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG ist im Gesetz nicht angelegt. Die Formulierung der Vorschrift legt vielmehr nahe, dass ein Erwerb auch dann i. S. v. § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG „den Vorschriften über die Umsatzbesteuerung“ unterliegt, wenn der Umsatz im Bestimmungsland nur steuerbar ist, diese Besteuerung aber umgangen wird.

Auch die Auslegung der Vorschrift durch die finanz- und strafgerichtliche Rechtsprechung bietet dem Steuerpflichtigen hier keine Orientierung, die ihm eine Abschätzung des Strafbarkeitsrisikos ermöglichen würde. Denn die Judikatur bietet hier kein einheitliches Bild: Während die „sachlich zuständige“ finanzgerichtliche Rechtsprechung die Steuerbefreiung bejaht, lehnen der BGH und das OLG Karlsruhe sie ab und nehmen eine Strafbarkeit an. Besonders deutlich wird die Zerrissenheit der deutschen Judikatur dadurch, dass der BGH wegen der Zweifel der finanzgerichtlichen Rechtsprechung daran, ob die Versagung der Steuerbefreiung gemäß § 6a UStG in Fällen bewusster Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zulässig ist, ein Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art. 234 EGV eingeleitet hat. Auch wenn der 1. Senat in seinem Vorlagebeschluss ausführt, er sei der Überzeugung, die Versagung der Steuerfreiheit sei durch die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH eindeutig vorgegeben,¹²⁸ so ändert dies nichts daran, dass die Durchführung des Vorabentscheidungsverfahrens voraussetzt, dass das vorlegende Gericht Zweifel hat, wie eine Vorschrift auszulegen ist, oder solche Zweifel beseitigen will. Der BGH muss also eine Klärung für erforderlich gehalten haben.

Wenn der BGH aufgrund solcher Unsicherheiten dem EuGH vorlegt, kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass der Steuerbürger die Rechtslage mit hinreichender Klarheit einschätzen kann. Daher erscheinen die Bedenken dagegen, dass die teleologische Reduktion, die der BGH in den Beschlüssen vom 20.11.2008 und 19.2.2009 im Hinblick auf § 6a Abs. 1 Nr. 3 AO vorgenommen hat, den verfassungsrechtlichen Vorgaben entspricht, kaum überwindbar. Zumindest

119 EuGH, 3.5.2007 – C-303/05, Rn. 49 f., NJW 2007, 2237, 2239.

120 Vgl. *Schulte-Herbrüggen*, ZEuS 2009, 343, 346 ff.

121 Vgl. hierzu die ausführliche Begründung von *Walter*, in: FS-Tiedemann, 2008, S. 969 ff.

122 Vgl. EuGH, 3.5.2007 (Fn. 118), Rn. 49 f.; vgl. ferner EuGH, 12.12.1996 – C-74/95 und Rs. C-129/95, Rn. 25, Slg. 1996, I-06609, NZA 1997, 307, 308.

123 *Dannecker*, (Fn. 10), Rn. 37; *ders.*, ZStW 117 (2005), 697, 739; *Vogel*, ZStW 109 (1997), 335, 349.

124 Vgl. BVerfG, insbesondere Beschluss vom 20.10.1992 – 1 BvR 2717/08, BVerfGE 87, 209, 222 ff. (Tanz der Teufel).

125 BVerfG, 20.3.2002 – 2 BvR 794/95, BVerfGE 105, 135, 152 f.

126 So zu Recht *Radtke/Hagemeyer* (Fn. 11), Rn. 28.1 m. w. N.

127 BVerfG, 20.10.1992 (Fn. 124), 224.

128 BGH, 7.7.2009 (Fn. 1), Rn. 38 ff.

solange keine Entscheidung des EuGH zu der Vorlagefrage ergangen ist und eine hinreichend klare Auslegung der das Strafrecht bestimmenden steuerrechtlichen Norm durch die Rechtsprechung nicht vorliegt, dürfte es der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH an der notwendigen Rechtsklarheit fehlen, die erforderlich ist, um sie als gesetzliche Grundlage für strafrechtliche Sanktionen zu akzeptieren.

V. Ergebnis

Die neuere Rechtsprechung des BGH zur Versagung von Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist in steuerrechtlicher Hinsicht zu begrüßen. Sie verdeutlicht die vom EuGH praktizierte Unterscheidung zwischen dem gemeinschaftsrechtlichen Gestaltungsmissbrauch und dem systematischen Steuerbetrug im europäischen Mehrwertsteuersystem.

In strafrechtlicher Hinsicht offenbaren sich jedoch Bedenken, ob die steuerrechtliche Versagung der Umsatzsteuerbefreiung auf das Strafrecht durchschlagen kann. Insofern bestehen erhebliche Zweifel, ob die vom BGH vorgenommene Auslegung von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG dem Bestimmtheitsgrundsatz gerecht wird. Auch wenn Art. 103 Abs. 2 GG bei einem rechtsnormativen Tatbestandsmerkmal wie dem Begriff der steuerlichen Erheblichkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht mit der gleichen Strenge wirkt wie bei Blankettgesetzen, so müssen doch die verfassungsrechtlichen und gemeinschaftsrechtlichen Mindestanforderungen an die Bestimmtheit der Strafnorm eingehalten werden: Der Bürger muss aus dem Wortlaut des Gesetzes, zumindest unter Zuhilfenahme der Auslegung durch eine gefestigte Rechtsprechung, erkennen können, ob

sein Verhalten strafbar ist. Dies wird man nicht konstatieren können, solange die Frage der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung bei Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat nicht durch den EuGH geklärt ist. Daher ist die in den Beschlüssen des BGH vom 20.11.2008 und 19.2.2009 vorgenommene Auslegung von § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG im strafrechtlichen Zusammenhang nicht mit dem Bestimmtheitsgebot vereinbar.

Dieses Ergebnis führt letztlich dazu, dass eine strafrechtliche Verurteilung in solchen Fallgestaltungen verfassungsrechtlich unzulässig ist, in denen die Abgabe der Steuererklärung vor der künftigen Entscheidung des EuGH über den Vorlagebeschluss des BGH erfolgt ist. Für alle späteren Fälle wird das Urteil des EuGH wohl als „gefestigte Rechtsprechung“ die Marschrichtung vorgeben, so dass – sofern der EuGH die Auffassung des BGH bestätigt – derjenige, der bewusst in einem Steuerhinterziehungssystem eine Lieferung erbringt und diese als steuerbefreit deklariert, mit einer Verurteilung rechnen muss und die fehlende Bestimmtheit der angewendeten Strafvorschriften nicht dagegen einwenden können wird.

// Autor

Dr. Jens Bülte, Rechtsanwalt in Düsseldorf und wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für deutsches, europäisches und internationales Strafrecht und Strafprozessrecht der Universität Heidelberg, er ist Habilitand bei Prof. Dr. Gerhard Dannecker.



FG Niedersachsen: Zur Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung einer Holding

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 4.2.2010 – 16-K-17/09

Volltext des Urteils: [// BB-ONLINE](#) BBL2010-1768-1

unter www.betriebs-berater.de

LEITSÄTZE

1. Nur der Steuerpflichtige kann den Vorsteuerabzug geltend machen, der nachweist, dass er die Leistungen für seine unternehmerische Tätigkeit bezogen hat.
2. Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Geschäftsanteilen sind keine wirtschaftlichen Tätigkeiten i.S.d. Richtlinie 77/388/EWG, die den Erwerber und Inhaber zum Stpfl. machen.
3. Grundsätzlich können auch Eingriffe einer Holding in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen. Das setzt voraus, dass es sich um Tätigkeiten handelt, die gemäß Art. 2 der Richtlinie 77/388/EWG der MwSt unterliegen.
4. Einer Holding ist der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn sich die Aufwendungen auf Tätigkeiten beziehen, die aufgrund ihres nicht wirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 77/388/EWG fallen.

UStG § 14, § 14a, § 15 Abs. 1

...

AUS DEN GRÜNDEN

Die Klage ist unbegründet.

I. Gemäß § 15 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) kann ein Unternehmer die in Rechnungen i.S.d. § 14 UStG gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Diese Voraussetzungen liegen nicht vor.

Kein Nachweis über Leistungsbezug für eigene unternehmerische Tätigkeit

1. Der Klägerin steht der Vorsteuerabzug nicht zu, weil sie nicht nachgewiesen hat, dass sie Leistungen für ihre unternehmerische Tätigkeit bezogen hat.

a) Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen