

HRRS-Nummer: HRRS 2009 Nr. 178

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2009 Nr. 178, Rn. X

BGH 1 StR 354/08 - Beschluss vom 20. November 2008 (LG München II)

BGHSt 53, 45; keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6a UStG bei kollusiver Vortäuschung einer Lieferung an einen Zwischenhändler (Machen unrichtiger Angaben; Hinterziehung von Umsatzsteuer; Rechtsprechungsänderung zum sog. Belegnachweis bei der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung; Neutralität der Mehrwertsteuer); richtlinienkonforme Auslegung und Gesetzlichkeitsprinzip (Bestimmtheitsprinzip; Rechtssicherheit); Vorlagepflicht (richtlinienkonforme Auslegung).

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; § 6a UStG; § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG

Leitsätze

1. Die Lieferung von Gegenständen an einen Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet stellt keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6a UStG dar, wenn der inländische Unternehmer in kollusivem Zusammenwirken mit dem tatsächlichen Abnehmer die Lieferung an einen Zwischenhändler vortäuscht, um dem Abnehmer die Hinterziehung von Steuern zu ermöglichen. (BGHSt)
2. Wird eine solche Lieferung durch den inländischen Unternehmer gleichwohl als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklärt, macht der Unternehmer gegenüber den Finanzbehörden unrichtige Angaben i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und verkürzt dadurch die auf die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 13 Abs. 1 Nr. 1, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG anfallende und von ihm geschuldete Umsatzsteuer. (BGHSt)
3. Der sog. Belegnachweis ist mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar. Er ist indes grundsätzlich keine materielle Voraussetzungen für die Befreiung von der Umsatzsteuer (BFH DStR 2008, 297, 299). Steht aufgrund der objektiven Beweislage fest, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vorliegen, ist die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die erforderlichen Nachweise nicht entsprechend §§ 17a, 17c UStDV erbracht hat (BFH aaO). Soweit in der bisherigen Rechtsprechung im Anschluss an die damalige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH/NV 1997, 629 ff.) auch in steuerstrafrechtlicher Hinsicht von anderen Grundsätzen ausgegangen wurde (BGH NJW 2005, 2241), gibt der Senat diese angesichts der neueren Rechtsprechung des EuGH und des BFH auf. (Bearbeiter)
4. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, ist eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt. Die Anwendung des Gemeinschaftsrechts kann nicht so weit gehen, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden. Denjenigen Umsätzen, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen, sind diese Vorteile zu versagen (EuGH, Urt. vom 21. Februar 2006 - Rechtssache C-255/02 - Halifax, Rdn. 69). Das demnach im Gemeinschaftsrecht verankerte grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken gilt dabei auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist ein Ziel, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (EuGH, Urt. vom 21. Februar 2006 - Rechtssache C-255/02 - Halifax, Rdn. 70 f.). Eine missbräuchliche Praxis ist dabei dann gegeben, wenn die Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe und wenn anhand objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (EuGH, Urt. vom 21. Februar 2006 - Rechtssache C-255/02 - Halifax, Rdn. 74 f.). (Bearbeiter)
5. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ist gemeinschaftsrechtlich dahingehend auszulegen, dass der Erwerb des Gegenstands einer Lieferung beim Abnehmer dann nicht den Vorschriften der Umsatzbesteuerung in einem anderen Mitgliedstaat im Sinne der Vorschrift unterliegt, 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. Anderes gilt, wenn die Verschleierungsmaßnahme anderen Zwecken dient. (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

1. Den Angeklagten wird auf ihre Anträge gegen die Versäumung der Frist zur Anbringung der in der Revisionsbegründungsschrift vom 4. April 2008 unter B. 2. Teil III (RB S. 73) und B. 3. Teil I (RB S. 94) erhobenen Verfahrensrügen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt.

Die Kosten der Wiedereinsetzungen tragen die Angeklagten.

2. Die Revisionen der Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts München II vom 28. November 2007 werden als unbegründet verworfen.

Jeder Beschwerdeführer hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 14 Fällen und wegen versuchter 1
Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten bzw. drei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Die Revisionen der Angeklagten, mit denen sie die Verletzung formellen und sachlichen Rechts rügen, sind aus den Gründen der Antragsschrift des Generalbundesanwalts vom 3. September 2008, die auch 1 durch die Erwidern der Beschwerdeführer (§ 349 Abs. 3 Satz 2 StPO) nicht entkräftet werden, unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. Der Erörterung bedarf lediglich Folgendes:

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts betrieben die beiden Angeklagten seit Ende des Jahres 1983 als 2
Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein Unternehmen, das unter anderem auch den Handel mit Kraftfahrzeugen zum Gegenstand hatte. In diesem Geschäftsbereich erwarben die Angeklagten im Inland gegen Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer hochwertige Personenkraftwagen, die sie sodann - seit 1996 in stetig steigendem Umfang - an ihre in Italien gewerblich tätigen Kunden verkauften. Ihre Ausgangsrechnungen stellten sie in Absprache mit ihren Abnehmern auf italienische Scheinkäufer aus, die ihrerseits die Fahrzeuge zum Schein an Zwischenhändler verkauften.

In einem weiteren Scheingeschäft verkauften diese Zwischenhändler die Personenkraftwagen dann an die 3
tatsächlichen Abnehmer der Angeklagten und wiesen in den diesbezüglichen Ausgangsrechnungen die italienische Umsatzsteuer offen aus. Den Angeklagten war bewusst, dass die Scheingeschäfte, die ihre Abnehmer veranlassten, vorgetäuscht wurden, um den tatsächlichen Erwerb der Fahrzeuge in Italien den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, während die Aussteller der Scheinrechnungen zu keiner Zeit die bei ihnen anfallende Umsatzsteuer abführten.

In ihren eigenen Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2003 und 2004 sowie in den monatlichen 4
Umsatzsteuervoranmeldungen von Januar 2005 bis Februar 2006 erklärten die Angeklagten die Umsätze aus den Geschäften mit ihren italienischen Scheinkäufern als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne von § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG. Darüber hinaus machten sie die ihnen bei Ankauf der Pkw in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend, obwohl teilweise die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht gegeben waren. Insgesamt hat das Landgericht eine Hinterziehungssumme in Höhe von mehr als 3.640.000,- EUR errechnet, die aus den vollendeten Taten resultierte. Hierbei beläuft sich die im Zusammenhang mit den Fahrzeuglieferungen nach Italien hinterzogene Umsatzsteuer auf 1.770.386,- EUR. Daneben versuchten die Angeklagten nach den Berechnungen des Landgerichts, weitere Steuern in Höhe von 240.855,- EUR zu hinterziehen.

II.

Auf der Grundlage dieser rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen hat das Landgericht zu Recht bei den Lieferungen 5
nach Italien das Vorliegen von innergemeinschaftlichen Lieferungen im Sinne des § 6a UStG verneint, die nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei gewesen wären. Die Lieferung von Gegenständen an einen Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet stellt keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6a UStG dar, wenn der inländische Unternehmer in kollusivem Zusammenwirken mit dem Abnehmer die Lieferung an einen Zwischenhändler

vortäuscht, um dem Abnehmer die Hinterziehung von Steuern zu ermöglichen. Werden diese Lieferungen durch die inländischen Unternehmer gleichwohl als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklärt, macht der Unternehmer gegenüber den Finanzbehörden unrichtige Angaben i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und verkürzt dadurch die auf die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 13 Abs. 1 Nr. 1, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG anfallende und von ihm geschuldete Umsatzsteuer.

1) Die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen fand zur Tatzeit ihre Grundlage in Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. EG Nr. L 145 S. 1; im Folgenden: Sechste Richtlinie). Damit wird der Mehrwertsteuerübergangsregelung Rechnung getragen, nach der im Rahmen der Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten die Steuereinnahmen dem Mitgliedstaat zustehen sollen, in dem der Endverbrauch erfolgt (Grundsatz der steuerlichen Territorialität). Gleichzeitig wird bei einer im Ursprungsland steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung die Doppelbesteuerung und damit eine Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden (EuGH, Urt. vom 27. September 2007 - Rechtssache C-146/05 - Collé, Rdn. 21 f.).

2) Die Mitgliedstaaten dürfen nach Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie Maßnahmen erlassen, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu verhindern. Für die Steuerbefreiung der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft ist nach § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG daher erforderlich, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 6a Abs. 1 und 2 UStG durch den inländischen Unternehmer nachgewiesen sind. Dabei muss die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 UStG) durch entsprechende Belege eindeutig und leicht nachzuprüfen sein (§ 17a Abs. 1 UStDV, sog. Belegnachweis). Darüber hinaus hat der inländische Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung buchmäßig nachzuweisen (§ 17c Abs. 1 UStDV, sog. Buchnachweis). Diese Nachweispflichten sind mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar. Sie sind indes grundsätzlich keine materielle Voraussetzungen für die Befreiung von der Umsatzsteuer (BFH DStR 2008, 297, 299 im Anschluss an die Vorabentscheidung des EuGH, Urt. vom 27. September 2007 - Rechtssache C-146/05 - Collé). Steht aufgrund der objektiven Beweislage fest, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vorliegen, ist die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die erforderlichen Nachweise nicht entsprechend §§ 17a, 17c UStDV erbracht hat (BFH aaO). Soweit in der bisherigen Rechtsprechung im Anschluss an die damalige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH/NV 1997, 629 ff.) auch in steuerstrafrechtlicher Hinsicht von anderen Grundsätzen ausgegangen wurde (BGH NJW 2005, 2241), gibt der Senat diese angesichts der neueren Rechtsprechung des EuGH und des BFH auf.

3) Auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen hat das Landgericht gleichwohl zu Recht das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung verneint.

a) Die erklärten und als innergemeinschaftliche Lieferung bezeichneten Lieferungen an die vorgeblichen Zwischenhändler haben nicht stattgefunden. Hierbei handelte es sich um bloße Scheingeschäfte. Bei diesen fehlt es daher bereits an einer Lieferung i.S.v. § 6a Abs. 1 Satz 1, § 3 Abs. 1 UStG. Lieferungen sind dabei Leistungen eines Unternehmers, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, in eigenem Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht, § 3 Abs. 1 UStG). Eine solche tatsächliche Verfügungsmacht wurde den Scheinabnehmern indes weder verschafft noch sollte sie - wie die Angeklagten wussten - zu irgendeiner Zeit verschafft werden.

b) Stattdessen liegen Lieferungen an die tatsächlichen Erwerber der Fahrzeuge vor. Hierbei handelt es sich um Lieferungen i.S.v. § 1 Abs. 1 UStG und somit um steuerbare Umsätze. Deren - allein in Betracht zu ziehende - Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG scheidet aus, da die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG nicht gegeben sind.

aa) Für die Steuerbefreiung der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft ist nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG neben den weiteren Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG erforderlich, dass der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer im anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt. Dabei ist allerdings grundsätzlich nicht Voraussetzung, dass der Gegenstand des Erwerbs tatsächlich besteuert wird (Weymüller in Sölch/Ringleb UStG § 6a Rdn. 35). Den inländischen Unternehmer treffen insoweit auch keine Nachweispflichten i.S.v. § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG (Weymüller aaO Rdn. 51).

bb) § 6a Abs. 1 UStG setzt aber die diesbezüglichen Vorgaben der Sechsten Richtlinie in das nationale Recht um. Bei der Auslegung der Vorschrift sind daher die Vorgaben des einschlägigen Gemeinschaftsrechts zu beachten.

(1) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, dem insoweit das Auslegungsmonopol zukommt (Art. 234 EGV), ist eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht indes nicht erlaubt. Die Anwendung des Gemeinschaftsrechts kann nicht so weit gehen, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden. Denjenigen Umsätzen, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen, sind diese Vorteile zu versagen (EuGH, Urt. vom 21. Februar 2006 - Rechtssache C-255/02 - Halifax, Rdn. 69). Das demnach im Gemeinschaftsrecht verankerte grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken gilt dabei auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist ein Ziel, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (EuGH, Urt. vom 21. Februar 2006 - Rechtssache C-255/02 - Halifax, Rdn. 70 f.). Eine missbräuchliche Praxis ist dabei dann gegeben, wenn die Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe und wenn anhand objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (EuGH, Urt. vom 21. Februar 2006 - Rechtssache C-255/02 - Halifax, Rdn. 74 f.).

(2) Danach ist § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG gemeinschaftsrechtlich dahingehend auszulegen, dass der Erwerb des Gegenstands einer Lieferung beim Abnehmer dann nicht den Vorschriften der Umsatzbesteuerung in einem anderen Mitgliedstaat im Sinne der Vorschrift unterliegt, 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. Anderes gilt, wenn die Verschleierungsmaßnahme anderen Zwecken dient.

cc) Eine Vorlagepflicht an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften nach Art. 234 Abs. 3 EGV besteht in diesem Zusammenhang nicht. Eine klärungsbedürftige Rechtsfrage liegt nicht vor. Die maßgeblichen gemeinschaftsrechtlichen Fragen waren bereits Gegenstand einer Auslegung durch den EuGH, so dass eine gesicherte Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften gegeben ist, durch die die betreffende Rechtsfrage gelöst ist (vgl. EuGH, Urt. vom 6. Oktober 1982 - Rechtssache Rs 283/81 - Cilfit = NJW 1983, 1257, 1258).

(1) Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten auf der Grundlage der Sechsten Richtlinie erlassen haben, dürfen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften nicht so weit gehen, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (EuGH, Urt. vom 27. September 2007 - Rechtssache C-146/05 - Collé, Rdn. 26 m.w.N.). Danach ist zu gewährleisten, dass lediglich der Erwerb des Endverbrauchers mit Umsatzsteuer belastet ist, während die Unternehmer einer Lieferkette einer solchen Belastung nicht ausgesetzt werden sollen.

(2) Vor diesem Hintergrund hat es der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften bereits als nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar angesehen, dass die Gewährung einer Mehrwertsteuerbefreiung allein von der Einhaltung bestimmter formeller Anforderungen abhängig gemacht wird, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und insbesondere ohne in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt sind (EuGH, Urt. vom 27. September 2007 - Rechtssache C-146/05 - Collé, Rdn. 29).

(3) Gleichzeitig hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften schon festgestellt, dass das Recht auf Befreiung einer Lieferung von der Mehrwertsteuer entfällt, wenn feststeht, dass der betreffende Umsatz zur Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils getätigt wurde und dadurch eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht und diese nicht vollständig vom Steuerpflichtigen beseitigt worden ist (EuGH, Urt. vom 27. September 2007 - Rechtssache C-146/05 - Collé, Rdn. 38 ff., Rdn. 42). Unter diesen Voraussetzungen hindert das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten auch nicht daran, die Verschleierung oder das Vortäuschen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach nationalem Recht steuerstrafrechtlich zu ahnden (EuGH, Urt. vom 27. September 2007 - Rechtssache C-146/05 - Collé, Rdn. 40 m.w.N.).

(4) Zudem ist in der Rechtsprechung des EuGH bereits anerkannt, dass der Grundsatz der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems es nicht verhindert, dass ein Mitgliedstaat Mehrwertsteuer von einem Steuerpflichtigen nachfordern kann, wenn dieser zu Unrecht eine Rechnung unter Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung für eine Lieferung von Gegenständen ausgestellt hat. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Mehrwertsteuer auf den späteren Verkauf der betreffenden Gegenstände an den Endverbraucher an den Fiskus

entrichtet wurde (EuGH, Beschl. vom 3. März 2004 - Rechtssache C-395/02 - Transport Service NV, Rdn. 31; siehe auch EuGH, Urte. vom 27. September 2007 - Rechtssache C-409/04 - Teleos, Rdn. 66).

(5) Zuletzt gebieten nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften auch die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit keine anderweitige Auslegung. Nach dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der in besonderem Maße gilt, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, müssen die Betroffenen in der Lage sein, den Umfang der ihnen auferlegten steuerlichen Verpflichtungen genau zu erkennen, bevor sie ein Geschäft abschließen (EuGH, Urte. vom 27. September 2007 - Rechtssache C-409/04 - Teleos, Rdn. 48). Demgegenüber besagt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, dass sich die Mitgliedstaaten solcher Mittel bedienen müssen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch andererseits die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Gemeinschaftsrechts möglichst wenig beeinträchtigen (EuGH, Urte. vom 27. September 2007 - Rechtssache C-409/04 - Teleos, Rdn. 52). Beide Grundsätze kann indes nur der gutgläubige Unternehmer für sich in Anspruch nehmen, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die einen mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz einschließt (EuGH, Urte. vom 11. Mai 2006 - Rechtssache C-384/04 - Federation of Technological Industries, Rdn. 33) und der von dem begangenen Betrug weder Kenntnis hatte noch haben konnte (EuGH, Urte. vom 27. September 2007 - Rechtssache C-409/04 - Teleos, Rdn. 50). Um solche gutgläubigen Unternehmer handelte es sich bei den hier in Rede stehenden Konstellationen indes gerade nicht. 20

dd) Das danach auf Grundlage der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften gemeinschaftsrechtlich gebotene Verständnis des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG, das in Fällen der vorliegenden Art zur Versagung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG führt, genügt auch den Anforderungen, die nach Art. 103 Abs. 2 GG an die Bestimmtheit der die Blankettstrafnorm ausfüllenden Vorschriften zu stellen sind. Tragweite und Anwendungsbereich des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG und somit auch Tragweite und Anwendungsbereich des Straftatbestandes des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sind für den Normadressaten bereits aus dem Gesetz selbst zu erkennen und können durch Auslegung ermittelt und konkretisiert werden (vgl. insoweit BVerfGE 105, 135, 153 m.w.N.). 21

ee) Da in den vorliegenden Fällen nach dem einvernehmlichen Willen der Angeklagten und ihrer Geschäftspartner durch Vorspiegelung der Scheinkäufer die Erwerbsbesteuerung bei den tatsächlichen Erwerbern in Italien gerade vermieden werden sollte, um dem Abnehmer die Hinterziehung von Steuern zu ermöglichen, sind auch die Voraussetzungen erfüllt, die zum Wegfall der Steuerbefreiung führen. 22

(1) Auf der Grundlage formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts hätte die Lieferung einen Steuervorteil, nämlich die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG, zur Folge. 23

(2) Dessen Gewährung würde dem Ziel, das mit diesen Bestimmungen verfolgt wird, zuwiderlaufen; das gemeinschaftsrechtliche Umsatzsteuersystem würde zu Gunsten einzelner Wettbewerber in ein Ungleichgewicht gebracht. Ziel der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung und der Neutralität des gemeinsamen Umsatzsteuersystems ist aber die Herstellung eines "gesunden Wettbewerbs" im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr (vgl. den dritten Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie). Demgegenüber verschaffen sich die Beteiligten eines Kettengeschäfts wie des vorliegenden unter Ausnutzung der formalen Vorgaben der einschlägigen Bestimmungen Wettbewerbsvorteile, die von dem gemeinsamen Umsatzsteuersystem nicht bezweckt werden. Der Unternehmer kann in der Regel den Gegenstand bereits zu einem höheren Preis verkaufen, als der Markt erbringen würde. Jedenfalls der tatsächliche Abnehmer verschafft sich aber den Gegenstand zu einem günstigeren Preis, als er tatsächlich auf dem Markt zahlen müsste, da er die Vorsteuer, die er für den formellen Erwerb geltend macht, dem tatsächlich gezahlten Preis gegenrechnen kann. 24

(3) Auch die erforderlichen objektiven Anhaltspunkte, die ergeben, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird, liegen vor. Die festgestellte konkrete Abwicklung der fraglichen Fahrzeuggeschäfte diene - wie die Angeklagten wussten - allein der Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile bei den Abnehmern der Angeklagten. Zu diesem Zweck sollte die vom Mehrwertsteuersystem bezweckte Besteuerung im Bestimmungsland gezielt umgangen werden. 25

(4) Indem die Angeklagten kollusiv mit den Abnehmern in Italien zusammenwirkten, entfiel demnach die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG für die fraglichen Lieferungen. Durch die daher wahrheitswidrigen Erklärungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in den Umsatzsteuerjahreserklärungen und -voranmeldungen wurde somit die nach deutschem Recht von den Angeklagten auszuweisende und abzuführende Umsatzsteuer hinterzogen. 26

Den Angeklagten wird demgemäß auch nicht die Beteiligung an einer Umsatzsteuerhinterziehung in Italien 27 vorgeworfen.