



BUNDESGERICHTSHOF

BESCHLUSS

1 StR 447/14

vom

22. Juli 2015

in der Strafsache

gegen

1.

2.

wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung

weiterer Verfahrensbeteiligter: Der Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,
Brauerstraße 30, 76135 Karlsruhe

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 22. Juli 2015 beschlossen:

1. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird zur Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 347 vom 11. Dezember 2006, S. 1 ff., ber. ABl. EU Nr. L 335 vom 20. Dezember 2007, S. 60) gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 56 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass es sich bei dem Zertifikat gemäß Art. 3 Buchst. a) der Richtlinie 2003/87/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Oktober 2003 über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft und zur Änderung der Richtlinie 96/61/EG des Rates (ABl. EU Nr. L 275 vom 25. Oktober 2003, S. 32 ff.), das zur Emission von einer Tonne Kohlendioxidäquivalent in einem bestimmten Zeitraum berechtigt, um ein „ähnliches Recht“ im Sinne dieser Vorschrift handelt?

2. Das Revisionsverfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union über die Vorlagefrage ausgesetzt.

Gründe:

1 Dem 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs liegen die Revisionen der Angeklagten und der Staatsanwaltschaft gegen ein Urteil des Landgerichts Hamburg zur Entscheidung vor. Das Landgericht hat die Angeklagten jeweils wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu Gesamtgeldstrafen verurteilt; im Übrigen hat es sie freigesprochen.

I.

2 1. Dem Revisionsverfahren liegt im Wesentlichen folgender, vom Landgericht festgestellter Sachverhalt zugrunde:

3 a) Der Mitangeklagte G. war Initiator eines im Zeitraum vom April 2009 bis März 2010 betriebenen und auf die Hinterziehung von Umsatzsteuer im Handel mit CO₂-Emissionszertifikaten ausgerichteten „Umsatzsteuerbetrugssystems“.

4 Die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige E. GmbH (im Folgenden: E.), die von G. faktisch beherrscht wurde, erwarb ab April 2009 CO₂-Emissionszertifikate „umsatzsteuerfrei“ im Ausland. Diese Zertifikate wurden zeitnah an die ebenfalls von G. geführte I. S.A. (im Folgenden: I.) mit Sitz in Luxemburg weiterveräußert; hierfür wurden von der I. als Leistungsempfängerin über die Leistungen Rechnungen in Form von Gutschriften an die E. unter Ausweis deutscher Umsatzsteuer erteilt. Die I. veräußerte die Zertifikate an die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige C. GmbH (im Folgenden: C.) weiter, wobei auch insoweit im Gutschriftsverfahren unter Ausweis deutscher Umsatzsteuer abgerechnet wurde.

- 5 b) Die E. , die als sog. Missing Trader in das „Umsatzsteuerbetrugssystem“ eingebunden war, erklärte in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für das zweite, dritte und vierte Quartal 2009 zwar die Umsätze aus der Veräußerung der Zertifikate an die I. . Um ihre Umsatzsteuerschuld zu mindern, machte sie jedoch einen Vorsteuerabzug aus Scheinrechnungen vermeintlicher inländischer Lieferanten geltend. Für die Monate Januar und März 2010 gab sie keine Umsatzsteuervoranmeldungen mehr ab. Nach den Berechnungen der Strafkammer wurde hierdurch zugunsten der E. insgesamt Umsatzsteuer in Höhe von 11.484.179,12 Euro verkürzt.
- 6 c) In den Umsatzsteuervoranmeldungen der I. , die als sog. Buffer auftrat, erklärte der Mitangeklagte G. als deren Geschäftsführer für die Voranmeldungszeiträume April bis Juli 2009, September 2009 bis Januar 2010 sowie März 2010 die Leistungen an die C. als steuerpflichtige Umsätze und machte dabei die in den der E. erteilten Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer zu Unrecht als Vorsteuer geltend. Nach den Berechnungen des Landgerichts wurde zugunsten der I. insgesamt Umsatzsteuer in Höhe von 10.667.491,10 Euro verkürzt.
- 7 d) Die Angeklagten sind bei einer großen Steuerberatungsgesellschaft beschäftigt, die Ende Mai/Anfang Juni 2009 die steuerliche Beratung der I. übernahm. Die I. , die ihren Sitz in Luxemburg hatte, verfügte nach den im angefochtenen Urteil getroffenen Feststellungen in den Monaten April und Mai 2009 über keine Betriebsstätte in der Bundesrepublik Deutschland. Der Mitangeklagte G. , der erfahren hatte, dass ein Ausweis deutscher Umsatzsteuer seitens der I. nur bei Vorhandensein einer inländischen Betriebsstätte zulässig sei, ließ sich ab 27. Mai 2009 von den Angeklagten zur umsatzsteuerlichen Situation der I. beraten und beauftragte sie mit der Erstellung eines Kurzgutachtens. In dem Gutachten wurde u.a. ausgeführt, dass die I. nur dann deutsche Umsatzsteuer ausweisen und als Vorsteuer gelten machen könne, wenn sie über eine Betriebsstätte in der Bundesrepublik Deutschland verfüge

und die entsprechenden Geschäfte von dort aus tätige. Weiterhin wurde darauf hingewiesen, dass Rechnungen, die vor Errichtung einer Betriebsstätte in Deutschland unter Ausweis von deutscher Umsatzsteuer ausgestellt wurden, zu korrigieren seien.

8 Nachdem den Angeklagten ein rückdatierter Vertrag über die Anmietung von Büroräumen in der Bundesrepublik Deutschland ab dem 1. April 2009 vorgelegt worden war, erstellten sie für die I. Umsatzsteuervoranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume April und Mai 2009 und reichten sie am 12. August 2009 beim zuständigen Finanzamt ein. Es handelte sich um korrigierte Voranmeldungen, nachdem vor Beauftragung der Angeklagten ein anderer Steuerberater für die I. bereits sog. Nullmeldungen abgegeben hatte. In den berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen wurde die in den an die E. erteilten Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 147.519,80 Euro im April 2009 bzw. 1.146.788,70 Euro im Mai 2009 als Vorsteuer geltend gemacht.

9 Die Angeklagten hatten keine Kenntnis von der Rolle der I. im Rahmen des „Umsatzsteuerbetrugssystems“. Aufgrund des Gangs der umsatzsteuerlichen Beratung hielten sie es aber „für höchst wahrscheinlich“, dass die I. während der Monate April und Mai 2009 über keine Betriebsstätte in Deutschland verfügte und daher in diesen Monaten weder deutsche Umsatzsteuer ausweisen noch einen Vorsteuerabzug vornehmen durfte. Hierüber setzten sich die Angeklagten hinweg und nahmen die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen billigend in Kauf.

10 2. Das Landgericht hat die Erstellung und Einreichung der berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen für die I. betreffend die Monate April und Mai 2009 wegen der Geltendmachung der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge aus den der E. erteilten Gutschriften als Vorsteuer jeweils als Beihilfe der Angeklagten zur Steuerhinterziehung gewertet. Da eine deutsche

Betriebsstätte nicht vorhanden gewesen sei, sei die I. zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt gewesen.

11 3. Die Angeklagten wenden sich mit ihren Revisionen gegen ihre Verurteilung und rügen die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Die Staatsanwaltschaft beanstandet mit der Sachrüge zu Ungunsten der Angeklagten den Strafausspruch sowie den Freispruch vom Vorwurf eines weiteren Falles der Beihilfe zur Steuerhinterziehung.

II.

12 Die Entscheidung über die Revisionen der Angeklagten und der Staatsanwaltschaft hängt von der Beantwortung der Vorlagefrage ab.

13 Ob sich die Angeklagten nach deutschem Strafrecht wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 27 Abs. 1 StGB) strafbar gemacht haben, ist davon abhängig, ob sie vorsätzlich unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht haben, in denen zu Unrecht Vorsteuern aus Gutschriften (Rechnungen) über Leistungen der E. geltend gemacht wurden. Da die Angeklagten nach den Urteilsfeststellungen keine Kenntnis von der Einbindung der Firmen E. und I. in ein „Umsatzsteuerbetrugssystem“ hatten, war dies nur dann der Fall, wenn aus den der E. erteilten Gutschriften deswegen keine Vorsteuern geltend gemacht werden durften, weil diese keinen Umsatzsteuerausweis enthalten durften. So verhielt es sich für Rechnungen an die I. mit Sitz in Luxemburg und ohne Betriebsstätte in der Bundesrepublik Deutschland jedoch nur dann, wenn der Leistungsort für die Übertragung der Emissionszertifikate nicht in der Bundesrepublik Deutschland lag. Ein Umsatzsteuerausweis der E. gegenüber der I. war in diesem Fall aber nur dann unzulässig, wenn nach Art. 56 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsa-

me Mehrwertsteuersystem der Leistungsort nicht beim Leistenden (E.), sondern beim Leistungsempfänger I. in Luxemburg lag. Das setzt voraus, dass im Jahr 2009 für Emissionszertifikate nach Art. 56 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2006/112/EG als Leistungsort derjenige Ort galt, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat. Dies wiederum hängt von der Beantwortung der Vorlagefrage ab.

14 Die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 347 vom 11. Dezember 2006, S. 1 ff., ber. ABl. EU Nr. L 335 vom 20. Dezember 2007, S. 60) obliegt allein dem Gerichtshof der Europäischen Union. Dieser hat diese Frage bislang noch nicht entschieden, so dass kein „acte éclairé“ vorliegt. Die Auslegung ist auch nicht derart offenkundig, dass sie im Sinne eines „acte clair“ keinen vernünftigen Zweifeln unterläge (vgl. zu den Voraussetzungen einer Offenkundigkeit EuGH, Urteil vom 6. Oktober 1982 – Rechtssache C-283/81, CILFIT, Slg. 1982, S. 3415). Im Einzelnen:

15 1. Eine Hinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) von Umsatzsteuer kann dadurch bewirkt werden, dass in Umsatzsteuervoranmeldungen zu Unrecht Vorsteuerbeträge abgezogen werden. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG erlaubt dem Unternehmer den Vorsteuerabzug für gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmen für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Als Rechnung gilt auch eine vom Leistungsempfänger ausgestellte Gutschrift, sofern dies vorher vereinbart wurde (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG).

16 2. Da die Angeklagten nach den Urteilsfeststellungen keine Kenntnis von der Einbindung der Firmen E. und I. in ein „Umsatzsteuerbetrugssystem“ hatten, konnte sich für sie eine Strafbarkeit wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung nicht daraus ergeben, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union der Vorsteuerabzug zu versagen ist, wenn

der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht oder wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist und er deswegen als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen ist (vgl. EuGH, Urteile vom 6. Juli 2006, Rechtssache C-439/04 u.a., Kittel und Recolta Recycling, Slg. 2006, I-6161 und vom 18. Dezember 2014, Rechtssache C-131/13 u.a., Italmoda, ABl. EU Nr. C 65 vom 23. Februar 2015, S. 4).

17 Für die Frage der Strafbarkeit der Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung und den Erfolg der eingelegten Revisionen ist daher entscheidungserheblich, ob der Vorsteuerabzug aus den der E. ausgestellten Gutschriften betreffend die Übertragung von Emissionszertifikaten auch deswegen ausgeschlossen war, weil die Firma I. in der Bundesrepublik Deutschland keine Betriebsstätte hatte und der Leistungsort deswegen am Sitz der I. in Luxemburg lag, so dass die Leistung in Deutschland nicht steuerbar war.

18 3. Bei Emissionszertifikaten handelt es sich um Zertifikate im Sinne von Art. 3 Buchst. a) der Richtlinie 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Oktober 2003 über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft und zur Änderung der Richtlinie 96/61/EG des Rates (ABl. EU Nr. L 275 vom 25. Oktober 2003, S. 32 ff.). Sie verkörpern Berechtigungen i.S.v. § 3 Abs. 4 TEHG a.F. (Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen - Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz vom 8. Juli 2004, BGBl. I, 1578 in der Fassung vom 7. August 2007, BGBl. I, 1788, 1804) und damit die Befugnis zur Emission von jeweils einer Tonne Kohlendioxidäquivalent in einem bestimmten Zeitraum. Die zuständige Behörde führt ein Emissionshandelsregister in Form einer elektronischen Datenbank. Dort wird für jeden Verantwortlichen i.S.v. § 3 Abs. 7 Satz 1 TEHG a.F., d.h. für jede natürliche und juristische Person, welche die unmittelbare Entscheidungsgewalt über eine Tätigkeit im Sinne dieses Gesetzes innehat

und dabei die wirtschaftlichen Risiken der Tätigkeit trägt - in der Regel der Betreiber der Anlage - ein Konto eingerichtet, auf dem die Ausgabe, der Besitz, die Übertragung und die Abgabe von Berechtigungen verzeichnet werden (§ 14 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 TEHG a.F.). Auch jede andere natürliche oder juristische Person kann die Einrichtung eines Kontos beantragen (§ 14 Abs. 2 Satz 3 TEHG a.F.).

19 Die Berechtigungen sind gemäß § 6 Abs. 3 TEHG a.F. übertragbar. Die Übertragung erfolgt gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 TEHG a.F. durch Einigung und Eintragung auf dem Konto des Erwerbers im Emissionshandelsregister. Die Eintragung erfolgt auf Anweisung des Veräußerers an die kontoführende Stelle, Berechtigungen von seinem Konto auf das Konto des Erwerbers zu übertragen (§ 16 Abs. 1 Satz 2 TEHG a.F.). Soweit für jemanden eine Berechtigung eingetragen ist, gilt der Inhalt des Registers als richtig (§ 16 Abs. 2 Satz 1 TEHG a.F.). Dies gilt lediglich dann nicht, wenn die Unrichtigkeit dem Empfänger ausgegebener Berechtigungen bei Ausgabe bekannt war (§ 16 Abs. 2 TEHG a.F.).

20 4. Bei der Übertragung eines Emissionszertifikats handelt es sich um die Übertragung eines Rechts und damit um eine sonstige Leistung i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG.

21 Nach der bis zum 31. Dezember 2009 geltenden Fassung des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: a.F.) wird eine sonstige Leistung grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 UStG a.F.). Dagegen werden in Fällen, in denen der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, die in § 3a Abs. 4 UStG a.F. genannten sonstigen Leistungen dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 3 Satz 1 UStG a.F.). Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgeblich (§ 3a Abs. 3 Satz 2 UStG a.F.).

22

Zu den von § 3a Abs. 4 UStG a.F. erfassten Leistungen gehört gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F. die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten. Diese Vorschrift beruht auf Art. 56 Abs. 1 Buchst. a) der im Tatzeitraum geltenden Fassung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie, ABl. EU Nr. L 347 S. 1 ff., ber. ABl. EU Nr. L 335 S. 60). Sie bestimmt u.a. für Fälle, in denen der Dienstleistungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist als der Dienstleistungserbringer, dass als Leistungsort der Dienstleistung für die Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten derjenige Ort gilt, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Nach Art. 7 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU 2005 Nr. L 288 vom 29. Oktober 2005 S. 1 ff.) steht den genannten Immaterialgüterrechten die Erteilung des Rechts zur Fernsehübertragung von Fußballspielen durch in einem Drittland ansässige Organisationen an in der Europäischen Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige gleich.

23

5. Ob der Handel mit einer Berechtigung (Emissionszertifikat) die Übertragung eines „ähnlichen Rechts“ i.S.v. Art. 56 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2006/112/EG darstellt, ist nicht derart offenkundig, dass diese Auslegung im Sinne eines „acte clair“ keinen vernünftigen Zweifeln unterläge.

24

a) Allerdings entspricht die Auffassung, dass die in einem Emissionszertifikat verkörperte Berechtigung ein ähnliches Recht i.S.v. § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F. und damit auch i.S.v. Art. 56 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2006/112/EG darstellt, der in der Bundesrepublik Deutschland bislang einhelligen Ansicht von

Literatur (vgl. Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, 114. Lfg., § 3a Rn. 121; Meyer-Hollatz/Nagel/Krüger in Elspas/Salje/Stewing, Emissionshandel, Kap. 45 Rn. 3 f.; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, Handbuch des Emissionshandelsrechts, Kap. 8.7), Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 2. Februar 2005, BStBl. I 2005, 494) und Rechtsprechung (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 21. Juni 2013 – 1 K 2550/11 U, juris).

25

Ausschlaggebend für die Einordnung als ähnliches Recht i.S.v. § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F. dürfte dabei der Umstand sein, dass die Position des Rechtsinhabers und sein ausschließliches Nutzungsrecht dadurch gesichert wird, dass der Inhaber der jeweiligen Berechtigung stets dem Emissionshandelsregister zu entnehmen ist (§ 14 TEHG a.F.) und so sichergestellt ist, dass er das ihm zustehende Recht nutzen oder verwerten kann.

26

b) Dem hält die Verteidigung der Angeklagten unter Hinweis auf Stadie (in Rau/Dürrwächter, UStG, 150. Lfg., § 3a Rn. 44 f.) entgegen, dass es sich bei den Regeln zum Ort der Dienstleistungen in den jeweiligen Mehrwertsteuerrichtlinien um ein weitgehend konzeptionsloses System handele. Sie verweist zudem darauf, dass von Nummer 1 des Anhangs B zu Art. 6 Abs. 2 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. EG Nr. 71 vom 14. April 1967, S. 1303 ff.), in welcher der Begriff der „gleichartigen Rechte“ verwendet wurde, auch die Gewährung von Lizenzen auf die genannten Rechte erfasst werde. Eine Gewährung von Lizenzen sei aber bei Emissionszertifikaten nicht möglich. Überdies beziehe sich „ähnliches Recht“ auf die vorgenannten Rechte, die sämtlich gewerbliche Schutzrechte seien und das geistige Eigentum im weiteren Sinne betreffen. Hierzu zähle das Emissionszertifikat nicht.

27 c) Der Senat neigt gleichwohl der Auffassung zu, dass Emissionszertifikate den in Art. 56 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2006/112/EG ausdrücklich genannten Rechten im Sinne dieser Vorschrift „ähnlich“ sind.

28 aa) Sprachlich bedeutet das Wort „ähnlich“ „in bestimmten Merkmalen übereinstimmend“ bzw. „dem Genannten vergleichbar“ (vgl. Duden-Online, Stand 22. Juli 2015). Voraussetzung für die Einstufung als „ähnliches Recht“ i.S.v. § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F. ist daher eine inhaltliche Vergleichbarkeit mit den genannten Immaterialgüterrechten.

29 bb) Inhaltlich zeichnen sich die in § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F. wie auch Art. 56 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2006/112/EG ausdrücklich benannten Rechte dadurch aus, dass dem Rechtsinhaber durch den Gesetzgeber ein absolutes Recht in dem Sinne eingeräumt wird, dass er die alleinige Befugnis hat, das jeweilige Recht zu nutzen, zu verwerten und andere davon auszuschließen (vgl. §§ 11, 15, 97 UrhG, §§ 6, 139 PatG, §§ 14, 15 MarkenG; vgl. auch Kemper in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, 167. Lfg., § 3a Rn. 328; Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, 150. Lfg., § 3a Rn. 494). Eine solche wird jedenfalls für Gebrauchs- und Geschmacksmusterrechte (§ 1 GeschmMG), Verlagsrechte (vgl. § 8, 9 VerlG) sowie das Recht am eigenen Bild (§§ 22, 23, 33 KunstUrhG) angenommen (vgl. Kemper in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, 167. Lfg., § 3a Rn. 328; Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, 150. Lfg., § 3a Rn. 494, Weymüller, BeckOK-UStG, 4. Aufl., § 3a Rn. 235.3).

30 In der deutschen Rechtsprechung ist zudem anerkannt, dass auch Rechte, die nicht von Gesetzes wegen als absolute Rechte ausgestaltet sind, den genannten gewerblichen Schutzrechten dadurch vergleichbar sein können, dass die Ausschließlichkeit von deren Nutzung und Verwertung durch schuldrechtliche oder andere Ansprüche abgesichert ist (vgl. zum Verkauf einer Internet-Domain vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24. November 2011 - 6 K 2154/09, DStRE

2012, 936 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 19. Oktober 2006 - III R 6/05, BFHE 215, 222 [Absicherung der faktischen Ausschließlichkeitsstellung des Domaininhabers durch den Registrierungsvertrag]; zur Überlassung eines Berufsfußballers gegen Ablösezahlung mit der Folge einer „Exklusivität des Einsatzrechts“ vgl. auch BFH, Urteil vom 14. Dezember 2011 – I R 108/10, BFHE 236, 117).

31 cc) Eine entsprechende inhaltliche Vergleichbarkeit mit den in der Richtlinie 2006/112/EG ausdrücklich genannten Rechten weisen nach Auffassung des Senats auch die Emissionszertifikate auf. Denn bei ihnen ist gewährleistet, dass die in der Übertragung des alleinigen Nutzungs- und Verwertungsrechts auf den Empfänger bestehende (vgl. Stadie, UStG, 2. Aufl. 2012, § 3a Rn. 82) sonstige Leistung an dem Ort versteuert wird, von dem aus die Nutzung oder Verwertung des Rechts erfolgt („Empfängerort- bzw. Bestimmungslandprinzip“).

32 Soweit die Verteidigung geltend macht, eine Berechtigung nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) könne andere Personen nicht davon ausschließen, Treibhausgase zu emittieren, dürfte dies der Einstufung von Emissionszertifikaten als „ähnliches Recht“ i.S.v. Art. 56 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2006/112/EG nicht entgegenstehen. Denn nur wer diese Berechtigung besitzt, hat die Befugnis zur Emission von einer Tonne Kohlendioxidäquivalent in einem bestimmten Zeitraum (§ 3 Abs. 4 Satz 1 TEHG a.F.). Wer kein Emissionszertifikat besitzt und trotzdem Treibhausgase emittiert, setzt sich dem Sanktionsmechanismus des § 18 TEHG aus (vgl. Frenz, Emissionshandelsrecht, 2. Aufl., § 6 Rn. 13).

33 d) Im Hinblick darauf, dass der mit der Auswahl der in Art. 56 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2006/112/EG ausdrücklich aufgeführten Rechte verfolgte Regelungszweck in der Richtlinie nicht näher erläutert wird, ist die Auslegung des Begriffs des „ähnlichen Rechts“ in dieser Vorschrift nicht derart offenkundig, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bliebe und die Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Europäischen Union nicht bestünde (vgl. dazu EuGH, Urteil vom 6. Oktober 1982 – Rechtssache C-283/81,

CILFIT, Slg. 1982, S. 3415). Der Begriff des „ähnlichen Rechts“ in dieser Vorschrift bedarf daher für die Entscheidung über die Rechtsmittel in dem beim Bundesgerichtshof anhängigen Revisionsverfahren der Auslegung durch den Gerichtshof der Europäischen Union.

III.

34

Der Senat bittet anzuordnen, dass über das Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 53 Abs. 3 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs der Europäischen Union mit Vorrang entschieden wird. Die Vorabentscheidungsfrage ist in einem schwebenden Strafverfahren entscheidungserheblich, für das in besonderem Maße der aus Art. 6 Abs. 1 MRK resultierende Anspruch der Angeklagten gilt, dass über die Stichhaltigkeit der gegen sie erhobenen Anklage in angemessener Zeit entschieden wird. Außerdem liegt den Angeklagten zur Last, die Straftaten in Ausübung und unter Vernachlässigung ihrer Berufspflichten als Steuerberater begangen zu haben, so dass das schwebende Strafverfahren auch erhebliche Auswirkungen auf die Ausübung ihrer Berufstätigkeit hat.

IV.

35 Weiterhin ersucht der Senat den Gerichtshof nach Art. 95 Abs. 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs der Europäischen Union, die Namen der Angeklagten des Ausgangsverfahrens zu anonymisieren.

Raum

Graf

Jäger

Cirener

Mosbacher

Anlage 1 zum Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 22. Juli 2015
(1 StR 477/14)

Strafgesetzbuch (StGB)
§ 27 Beihilfe

- (1) Als Gehilfe wird bestraft, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe geleistet hat.
- (2) Die Strafe für den Gehilfen richtet sich nach der Strafdrohung für den Täter. Sie ist nach § 49 Abs. 1 zu mildern.

Anlage 2 zum Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 22. Juli 2015
(1 StR 477/14)

Abgabenordnung (AO)
§ 370 Steuerhinterziehung

- (1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer
1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,
 2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder
 3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstempeln unterlässt
- und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.
- (2) – (7) ...

Anlage 3 zum Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 22. Juli 2015
(1 StR 477/14)

Umsatzsteuergesetz (UStG)
§ 15 Vorsteuerabzug

- (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:
1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.
 2. ...
- (2) – (5) ...

Anlage 4 zum Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 22. Juli 2015
(1 StR 477/14)

Umsatzsteuergesetz (UStG)
§ 3a Vorsteuerabzug
(in der im Jahr 2009 geltenden Fassung)

- (1) Eine sonstige Leistung wird vorbehaltlich der §§ 3b und 3f an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.
- (2) Abweichend von Absatz 1 gilt:
1. Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt. Als sonstige Leis-

tungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind insbesondere anzusehen:

- a) sonstige Leistungen der in § 4 Nr. 12 bezeichneten Art,
- b) sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken,
- c) sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen.

2. (weggefallen)

3. Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

- a) kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind,

b) (weggefallen)

- c) Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände. Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, gilt die unter dieser Nummer in Anspruch genommene Leistung als in dem Gebiet des anderen Mitgliedstaates ausgeführt. Das gilt nicht, wenn der Gegenstand im Anschluss an die Leistung in dem Mitgliedstaat verbleibt, in dem der leistende Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig geworden ist.

4. Eine Vermittlungsleistung wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber dem Vermittler eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt die unter dieser Nummer in Anspruch genommene Vermittlungsleistung als in dem Gebiet des anderen Mitgliedstaates ausgeführt. Diese Regelungen gelten nicht für die in Absatz 4 Nr. 10 und in § 3b Abs. 5 und 6 bezeichneten Vermittlungsleistungen.

(3) Ist der Empfänger einer der in Absatz 4 bezeichneten sonstigen Leistungen ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung abweichend von Absatz 1 dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Ist der Empfänger einer der in Absatz 4 bezeichneten sonstigen Leistungen kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz ausgeführt.

(3a) Ist der Empfänger einer in Absatz 4 Nr. 14 bezeichneten sonstigen Leistung kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung abweichend von Absatz 1 dort ausgeführt, wo er seinen Wohnsitz oder Sitz hat, wenn die sonstige Leistung von einem Unternehmer ausgeführt wird, der im Drittlandsgebiet ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte hat, von der die Leistung ausgeführt wird.

(4) Sonstige Leistungen im Sinne des Absatzes 3 sind:

1. die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten;
2. die sonstigen Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, einschließlich der Leistungen der Werbemittler und der Werbeagenturen;
3. die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer, insbesondere die rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung;
4. die Datenverarbeitung;
5. die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen;
6. a) die sonstigen Leistungen der in § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis h und Nr. 10 bezeichneten Art sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten;
b) die sonstigen Leistungen im Geschäft mit Gold, Silber und Platin. Das gilt nicht für Münzen und Medaillen aus diesen Edelmetallen
7. die Gestellung von Personal;

8. der Verzicht auf Ausübung eines der in Nummer 1 bezeichneten Rechte;
 9. der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben;
 10. die Vermittlung der in diesem Absatz bezeichneten Leistungen;
 11. die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel;
 12. die sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation;
 13. die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;
 14. die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen;
 15. die Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen und die Fernleitung, die Übertragung oder Verteilung über diese Netze sowie die Erbringung anderer damit unmittelbar zusammenhängender sonstiger Leistungen.
- (5) Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung, um eine Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zu vermeiden oder um Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, bei den in Absatz 4 Nr. 1 bis 13 bezeichneten sonstigen Leistungen und bei der Vermietung von Beförderungsmitteln den Ort dieser Leistungen abweichend von den Absätzen 1 und 3 danach bestimmen, wo die sonstigen Leistungen genutzt oder ausgewertet werden. Der Ort der sonstigen Leistung kann
1. statt im Inland als im Drittlandsgebiet gelegen und
 2. statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen
- behandelt werden.

Anlage 5 zum Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 22. Juli 2015
(1 StR 477/14)

Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz, TEHG)
in der Gültigkeit im Jahr 2009

§ 3 Begriffsbestimmungen

(1) – (3) ...

(4) Berechtigung im Sinne dieses Gesetzes ist die Befugnis zur Emission von einer Tonne Kohlendioxidäquivalent in einem bestimmten Zeitraum. Eine Tonne Kohlendioxidäquivalent ist eine Tonne Kohlendioxid oder die Menge eines anderen Treibhausgases, die in ihrem Potenzial zur Erwärmung der Atmosphäre einer Tonne Kohlendioxid entspricht. Die Bundesregierung kann durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, im Rahmen internationaler Standards die Kohlendioxidäquivalente für die einzelnen Treibhausgase bestimmen.

(5) – (7) ...

§ 6 Berechtigungen

(1) – (1c)

(2) Berechtigungen werden von der zuständigen Behörde nach Maßgabe von § 9 an die Verantwortlichen zugeteilt und ausgegeben.

(3) Die Berechtigungen sind zwischen Verantwortlichen sowie zwischen Personen innerhalb der Europäischen Union oder zwischen Personen innerhalb der Europäischen Union und Personen in Drittländern im Sinne von § 13 Abs. 3 übertragbar.

(4) ...

§ 16 Übertragung von Berechtigungen

- (1) Die Übertragung von Berechtigungen erfolgt durch Einigung und Eintragung auf dem in § 14 Abs. 2 bezeichneten Konto des Erwerbers. Die Eintragung erfolgt auf Anweisung des Veräußerers an die kontoführende Stelle, Berechtigungen von seinem Konto auf das Konto des Erwerbers zu übertragen.
- (2) Soweit für jemanden eine Berechtigung eingetragen ist, gilt der Inhalt des Registers als richtig. Dies gilt nicht, wenn die Unrichtigkeit dem Empfänger ausgegebener Berechtigungen bei Ausgabe bekannt ist.