



BUNDESGERICHTSHOF

BESCHLUSS

1 StR 41/09

vom
7. Juli 2009
in der Strafsache
gegen

weitere Verfahrensbeteiligte:

1.

2.

wegen Steuerhinterziehung

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 7. Juli 2009 beschlossen:

Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften wird nach Art. 234 Abs. 3 EG folgende Frage zur Vorabentscheidung betreffend Art. 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/ EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste Richtlinie) vorgelegt:

Ist Art. 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in dem Sinne auszulegen, dass einer Lieferung von Gegenständen im Sinne dieser Vorschrift die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu versagen ist, wenn die Lieferung zwar tatsächlich ausgeführt worden ist, aber aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der steuerpflichtige Verkäufer

- a) wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, oder
- b) Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen?

Gründe:

I.

1 1. Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat über die Revision des Angeklagten gegen ein Urteil des Landgerichts Mannheim zu entscheiden. Der Angeklagte, ein portugiesischer Staatsangehöriger, befand sich in dem gegen ihn geführten Strafverfahren seit 30. Januar 2008 in Untersuchungshaft. Mit Beschluss vom 17. September 2008 hat das Landgericht den Haftbefehl wegen fortbestehender Fluchtgefahr aufrechterhalten, jedoch gegen Auflagen und Weisungen außer Vollzug gesetzt. Trotz der Außervollzugsetzung gebietet nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Art. 6 Abs. 1 Satz 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (ebenso wie Art. 2 Abs. 2 Satz 2 des deutschen Grundgesetzes) auch in dieser prozessualen Situation eine beschleunigte Behandlung der Sache (vgl. BVerfG, Beschluss vom 29. November 2005 - 2 BvR 1737/05, NJW 2006, 668). Im Einzelnen wurde dem Angeklagten auferlegt, eine Sicherheitsleistung in Höhe von 100.000,- Euro zu erbringen und seine Ausweispapiere zur Akte zu reichen. Daneben hat das Landgericht ihn angewiesen, die Bundesrepublik Deutschland nicht ohne vorherige Genehmigung des Landgerichts zu verlassen und jeden Wechsel seines Wohnsitzes oder dauernden Aufenthalts dem Landgericht anzuzeigen. Zuletzt wurde ihm die Auflage erteilt, sich zweimal wöchentlich bei dem für ihn zuständigen Polizeirevier persönlich zu melden. Das Landgericht hat den Angeklagten mit Urteil vom 17. September 2008 wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu der Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt. Es hat im Wesentlichen folgenden Sachverhalt festgestellt, den der Senat seiner Vorlage zugrunde legt:

- 2 Der Angeklagte war Geschäftsführer der P. GmbH mit Sitz in W.
 (Land Baden-Württemberg, Bundesrepublik Deutschland). Das Unternehmen handelte mit hochwertigen Fahrzeugen. Seit 2001 verkaufte es weit über 500 Fahrzeuge pro Jahr. Käufer der Fahrzeuge waren zum größten Teil gewerblich tätige Fahrzeughändler, die in Portugal geschäftsansässig waren.
- 3 Ab dem Jahr 2002 nahm der Angeklagte die nachfolgend geschilderten Manipulationen vor, um gewerblichen Fahrzeughändlern in Portugal die Hinterziehung portugiesischer Umsatzsteuer zu ermöglichen. Das war zum einen für ihn selbst wirtschaftlich vorteilhaft: Er konnte die Fahrzeuge zu einem Preis verkaufen, der bei rechtmäßiger Vorgehensweise am Markt nicht erzielbar gewesen wäre. Infolge dieses Wettbewerbsvorteils gegenüber steuerehrlichen deutschen Fahrzeughändlern erzielte er beträchtliche Gewinne. Zum anderen waren die Geschäfte auch für die Fahrzeughändler in Portugal wirtschaftlich vorteilhaft. Weil deren Eigenschaft als tatsächliche Käufer verschleiert wurde, konnten sie die Erwerbsbesteuerung in Portugal umgehen. So war es ihnen möglich, die Fahrzeuge ohne Anmeldung und Abführung portugiesischer Umsatzsteuer an Endverbraucher in Portugal weiterzuverkaufen. Ziel der Manipulationen war somit, weder in Deutschland noch in Portugal Umsatzsteuer zu bezahlen. Verkäufer und Käufer bereicherten sich also auf Kosten des Steuerfiskus.
- 4 Zu diesem Zweck entwickelte der Angeklagte ein aufwändiges Täuschungssystem, um die tatsächlichen Käufer der Fahrzeuge zu verschleiern:
- 5 Er manipulierte sein Rechnungswesen durch Scheinrechnungen. Diese verschleierten die tatsächlichen Vertrags- und Lieferbeziehungen. Die Verkaufrechnungen stellte er auf Scheinkäufer aus. Dabei enthielten die - in die Buchhaltung der P. GmbH aufgenommenen Rechnungen - jeweils die Firma des

Scheinkäufers als Rechnungsadressat, dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die Bezeichnung des - tatsächlich an einen anderen Erwerber gelieferten - Fahrzeugs, den Kaufpreis sowie den Zusatz „steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a UStG“. Dadurch sollte der Eindruck erweckt werden, dass der Scheinkäufer den Umsatz in Portugal der Erwerbsbesteuerung unterwerfen würde. Bei den Scheinkäufern handelte es sich um tatsächlich existierende Unternehmen in Portugal. Teilweise waren die Scheinkäufer mit der Verwendung ihrer Firma für die Zwecke des Angeklagten einverstanden, teilweise hatten sie davon keine Kenntnis.

6 Die tatsächlichen Käufer - also nicht die Scheinkäufer - verkauften die Fahrzeuge an private Endabnehmer in Portugal. Plangemäß verschwiegen sie den portugiesischen Finanzbehörden den wahren Sachverhalt: den innergemeinschaftlichen Erwerb vom Unternehmen des Angeklagten. So vermieden sie die bei Erwerb angefallene Umsatzsteuer. Die tatsächlichen Geschäftsbeziehungen wurden durch weitere Maßnahmen zusätzlich verschleiert. Der Angeklagte ließ - soweit die privaten Endabnehmer in Portugal zur Zeit der Lieferung bereits bekannt waren - bereits die CMR-Frachtbriefe auf diese Personen ausstellen. In diesen Fällen erstellte der Angeklagte eine weitere Scheinrechnung mit den Endabnehmern als Adressaten und dem unzutreffenden Zusatz „Differenz-Besteuerung nach § 25a UStG“.

7 Auf diese Weise verkaufte und lieferte die P. GmbH im Jahr 2002 407 Fahrzeuge für 7.720.391,-- Euro. Im Jahr 2003 wurden 720 Fahrzeuge für 11.169.460,-- Euro verkauft und geliefert. Diese Umsätze erklärte der Angeklagte in den Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2002 und 2003 der P. GmbH als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. In den neben den Steuererklärungen abzugebenden Meldungen an das deutsche Bundeszentral-

amt für Steuern benannte der Angeklagte die in den Rechnungen aufgeführten Scheinkäufer als Vertragspartner, um eine Ermittlung der tatsächlichen Käufer in Portugal über das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem zu verhindern.

8 2. Nach Auffassung des Landgerichts handelt es sich bei den verschlei-
erten Lieferungen nach Portugal nicht um steuerfreie innergemeinschaftliche
Lieferungen. Durch die Manipulation der beleg- und buchmäßigen Nachweise
sei eine den innergemeinschaftlichen Wettbewerb verzerrende Steuerverkür-
zung in Portugal herbeigeführt worden. Das sei ein gezielter Missbrauch ge-
meinschaftsrechtlicher Regeln, der die Versagung der Steuerbefreiung in
Deutschland rechtfertige. Die Deklaration der betroffenen Umsätze als steuer-
freie innergemeinschaftliche Lieferungen sei daher falsch gewesen. Vielmehr
hätte die P. GmbH die deutsche Umsatzsteuer auf diese Lieferungen erhe-
ben, an die Finanzverwaltung abführen und in ihren Umsatzsteuerjahreserklä-
rungen angeben müssen. Wegen des Verstoßes gegen diese Pflichten habe
sich der Angeklagte als vertretungsberechtigtes Organ der Gesellschaft der
Steuerhinterziehung strafbar gemacht; er habe im Jahr 2002 Umsatzsteuer von
mehr als 1 Mio. Euro und im Jahr 2003 von mehr als 1,5 Mio. Euro verkürzt.

9 3. Der Angeklagte wendet sich gegen seine Verurteilung mit der Revision
zum Bundesgerichtshof. Er beanstandet insbesondere, dass das Landgericht
umsatzsteuerpflichtige Lieferungen angenommen habe. Da die Fahrzeuge tat-
sächlich an gewerblich tätige Erwerber in Portugal geliefert worden seien, habe
es sich um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gehandelt. Dass der
Angeklagte durch Verschleierungsmaßnahmen die Erwerbsbesteuerung in Por-
tugal verhindern wollte und verhinderte, stünde dem nicht entgegen. Eine Ge-

fährdung des deutschen Umsatzsteueraufkommens liege nicht vor, da die Umsatzsteuer dem Bestimmungsland Portugal zustehe.

II.

10 Der Senat hält die Beantwortung der Vorlagefrage für den Erlass seiner Entscheidung über die Revision für erforderlich. Er legt diese deshalb dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (nachfolgend: Gerichtshof) gemäß Art. 234 Abs. 3 EG zur Vorabentscheidung vor. Dem liegen folgende Erwägungen zugrunde:

11 1. Die Frage, ob im Ausgangsfall die Lieferungen von Deutschland in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften (hier: Portugal) von der Umsatzsteuer befreit sind, betrifft die Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. EG Nr. L 145, S. 1).

12 Nach Art. 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer. Von diesem Grundsatz sieht Art. 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie eine Ausnahme vor. Dort ist die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von der Mehrwertsteuer vorgesehen.

13 2. Der Gerichtshof hat nach Kenntnis des Senats bisher keine ausdrückliche Entscheidung zur Auslegung des Art. 28c der Sechsten Richtlinie für Fall-

konstellationen der vorliegenden Art getroffen. Er hat aber in den Rechtssachen C-409/04 (Urteil vom 27. September 2007 - Teleos u.a.) und C-146/05 (Urteil vom 27. September 2007 - Collée) zu Fragen Stellung genommen, die die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von der Mehrwertsteuer betreffen (nachfolgend a); bei missbräuchlicher Praxis hat er das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen (nachfolgend b). Der Senat versteht die Rechtsprechung des Gerichtshofs wie folgt:

14 a) Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Befreiung von der Mehrwertsteuer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

15 Die Einstufung einer innergemeinschaftlichen Lieferung hat unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze anhand objektiver Kriterien zu erfolgen (EuGH, Urteil vom 27. September 2007, Rechtssache C-409/04 - Teleos u.a. - Tenor 1, Rdn. 40, 42). Art. 28c Teil A Buchstabe a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie ist zudem dahin auszulegen, dass die zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem die Lieferung begonnen wurde, nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf die gelieferten Gegenstände zu entrichten, wenn der Lieferant Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung belegen und sich später diese Beweise als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war und er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt (EuGH, Urteil vom 27. September 2007, Rechtssache C-409/04 - Teleos u.a. - Tenor 2, Rdn. 44 bis 68). Die Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache Collée versteht der Senat dahin, dass Art. 28c

Teil A Buchstabe a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie in dem Sinn auszulegen ist, dass er der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats verwehrt, die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden (EuGH, Urteil vom 27. September 2007, Rechtssache C-146/05 - Collée - Tenor 1, Rdn. 29 bis 33). Er entnimmt derselben Entscheidung des Gerichtshofs aber auch, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt ist und die Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht so weit gehen kann, dass Umsätze gedeckt werden, die zu dem Zweck getätigt wurden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen (EuGH, Urteil vom 27. September 2007, Rechtssache C-146/05 - Collée, Rdn. 38).

16 b) Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Recht auf Vorsteuerabzug

17 Hinsichtlich des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 1 und 2 der Sechsten Richtlinie versteht der Senat die Rechtsprechung des Gerichtshofs dahin, dass derjenige Unternehmer das Recht auf Vorsteuerabzug verliert, der mit dem Umsatz selbst eine Steuerhinterziehung begeht (EuGH, Urteil vom 21. Februar 2006, Rechtssache C-255/02 - Halifax u.a., Rdn. 84). Er entnimmt der Entscheidung in der Rechtssache Halifax weiter, dass die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert dabei zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des ihrer Umsetzung dienenden nationalen Rechts ei-

nen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde (EuGH, Urteil vom 21. Februar 2006, Rechtssache C-255/02 - Halifax u.a. - Tenor 2 und Rdn. 85 f.).

- 18 Eine weitere Entscheidung des Gerichtshofs, die Umsätze zum Gegenstand hatte, die in ein auf Steuerhinterziehung angelegtes Betrugssystem einbezogen waren, versteht der Senat dahin, dass ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, für die Zwecke der Sechsten Richtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen ist, unabhängig davon, ob er aus dem Weiterverkauf der Gegenstände einen Gewinn erzielt. Denn in einer solchen Situation geht der Steuerpflichtige den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig. Im Übrigen wirkt eine solche Auslegung betrügerischen Umsätzen entgegen, indem sie ihre Durchführung erschwere (EuGH, Urteil vom 6. Juli 2006, Rechtssache C-439/04 - Kittel u.a. - Tenor 2, Rdn. 56 ff.). Der Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug ist daher dann zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Dies gilt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs auch dann, wenn der fragliche Umsatz den objektiven Kriterien genügt, auf denen der Begriff der Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen (EuGH, Urteil vom 6. Juli 2006, Rechtssache C-439/04 - Kittel u.a. - Tenor 2, Rdn. 59).

- 19 Demgegenüber kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine nationale Rechtsvorschrift dem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der von ihm entrichteten Vorsteuer dann nicht absprechen, wenn eine Lieferung an ihn vorgenommen wird, von der er weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war (EuGH, Urteil vom 6. Juli 2006, Rechtssache C-439/04 - Kittel u.a. - Tenor 1, Rdn. 60; vgl. auch EuGH, Urteil vom 12. Januar 2006, Rechtssache C-354/03 - Optigen Ltd. u.a., Rdn. 52).
- 20 3. Auf der Grundlage der so verstandenen Rechtsprechung des Gerichtshofs hat der anfragende Senat des Bundesgerichtshofs bereits in zwei ähnlichen Fallgestaltungen einer behaupteten „innergemeinschaftlichen Lieferung“ die Steuerbefreiung versagt, weil der deutsche Unternehmer kollusiv mit dem ausländischen Abnehmer zusammenwirkte, um diesem die Hinterziehung von Steuern zu ermöglichen.
- 21 a) Im Beschluss vom 20. November 2008 (Aktenzeichen: 1 StR 354/08) ging es um die Täuschung über den Lieferanten: Das deutsche Unternehmen lieferte tatsächlich Fahrzeuge, und zwar direkt an den wirklichen Abnehmer in Italien. Allerdings wurden Scheinrechnungen an italienische Zwischenhändler (missing trader) als angebliche Käufer ausgestellt. Die Zwischenhändler ermöglichten dem Abnehmer die Hinterziehung von Steuern, indem sie an ihn Scheinrechnungen für den angeblichen Weiterverkauf ausstellten.
- 22 b) Im Beschluss vom 19. Februar 2009 (Aktenzeichen: 1 StR 633/08) ging es um fingierte Lieferungen: Das italienische Unternehmen verkaufte Mobiltelefone tatsächlich an ein anderes italienisches Unternehmen. Um dem Ver-

käufer einen unberechtigten Vorsteuerabzug zu ermöglichen und die Mobiltelefone dann zu einem günstigeren Preis verkaufen zu können, wurden diese zum Schein an ein deutsches Unternehmen - als innergemeinschaftliche Lieferung - verkauft. Das deutsche Unternehmen „verkaufte“ die Mobiltelefone sodann über italienische Zwischenhändler an den ursprünglichen "Verkäufer" zurück.

23 c) Die Strafbarkeit des Lieferanten wegen Steuerhinterziehung hing in beiden Fällen davon ab, ob die in Art. 28c der Sechsten Richtlinie für innergemeinschaftliche Lieferungen vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer wegen missbräuchlichen Verhaltens ausgeschlossen war.

24 4. Zur vorliegenden Fallgestaltung vertritt der Senat die folgende Rechtsansicht: Art. 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist dahingehend auszulegen, dass für alle Beteiligten eines oder mehrerer Umsatzgeschäfte, die auf die Hinterziehung von Steuern gerichtet sind, die für die einzelnen Geschäfte grundsätzlich vorgesehenen Steuervorteile zu versagen sind, wenn der jeweilige Steuerpflichtige die missbräuchliche oder betrügerische Praktik kennt und sich daran beteiligt.

25 Dies folgt nach Auffassung des Senats einerseits aus dem im Gemeinschaftsrecht verankerten Verbot missbräuchlicher Praktiken, das auch für die Mehrwertsteuer gilt. Darüber hinaus gebieten nach Auffassung des Senats auch Sinn und Zweck des Artikel 28c der Sechsten Richtlinie und die Ziele, die mit dieser Richtlinie verfolgt werden, eine entsprechende Auslegung dieser Vorschrift.

26 Denn Art. 28c der Sechsten Richtlinie stellt, wie seine systematische Stellung in Abschnitt XVI a der Sechsten Richtlinie belegt, eine Übergangsrege-

lung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten dar. Mit der Vorschrift soll - zusammen mit der Erwerbsbesteuerung nach Art. 28a der Sechsten Richtlinie - folgendem Umstand Rechnung getragen werden: Die Bedingungen sind noch nicht erfüllt, die die Durchführung des Prinzips der Besteuerung der gelieferten Gegenstände im Ursprungsmitgliedstaat erlauben, ohne dass der Grundsatz, dass die Steuereinnahmen dem Mitgliedstaat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt, angetastet wird. Art. 28c der Sechsten Richtlinie stellt daher eine Ausnahmenvorschrift dar. Ziel der Sechsten Richtlinie ist die Verwirklichung eines gemeinsamen Markts, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der mit einem echten Binnenmarkt vergleichbare Merkmale aufweist.

27

Fälle der vorliegenden Art zielen aber darauf ab, die ordnungsgemäße Besteuerung sowohl im Bestimmungsland als auch im Ursprungsland zu verhindern. Die Absicht der Beteiligten ist darauf gerichtet, sich durch Ausnutzung des Mehrwertsteuersystems - und entgegen seiner Zielsetzung - Wettbewerbsvorteile zu verschaffen. Durch die systemwidrige Ausnutzung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen, die Zwischenschaltung von Scheinunternehmen und die Verschleierung der tatsächlichen Erwerber kann der Lieferant die Waren zu einem höheren Preis als seine steuerrechtlichen Mitbewerber verkaufen. Er verdrängt damit redliche Mitbewerber aus dem Markt. Für den Erwerber wird entweder die Möglichkeit geschaffen, den Gegenstand ohne Ausweis von Mehrwertsteuer zu verkaufen, da seine Einbindung in die Kette der Lieferanten - wie im vorliegenden Fall - verschleiert wurde. Oder er kann einen Teil des tatsächlich gezahlten Kaufpreises durch die unberechtigte Geltendmachung der Vorsteuer aus einem Scheingeschäft mit einem missing trader zu Lasten des Staates, in den die Lieferung erfolgte, erstattet erhalten.

Auch er erlangt dann - zum Nachteil seiner steuerehrlichen Mitbewerber im Bestimmungsland - Wettbewerbsvorteile.

28 Nach Auffassung des Senats ist daher einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Befreiung von der Mehrwertsteuer auch 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 des Empfängers beteiligt, der darauf angelegt ist, durch systematischen Steuerbetrug Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Eine solche Auslegung von Art. 28c hält der Senat für geboten, um die Ziele der Sechsten Richtlinie effektiv durchzusetzen.

29 Der Senat sieht nicht nur das Recht auf Vorsteuerabzug im Sinne von Art. 17 der Sechsten Richtlinie, sondern auch die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer nach Art. 28c der Sechsten Richtlinie als Steuervorteil an (EuGH, Urteil vom 21. Februar 2006, Rechtssache C-255/02 - Halifax u.a.). Er stützt diese Auffassung auch auf die Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache Collée, die allein den Vorteil der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 28c der Sechsten Richtlinie zum Gegenstand hatte. In dieser Entscheidung erachtete der Gerichtshof in Bezug auf die Steuerbefreiung nach Art. 28c der Sechsten Richtlinie eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht für unzulässig (EuGH, Urteil vom 27. September 2007, Rechtssache C-146/05 - Collée, Rdn. 38).

30 5. Wendet man diese Rechtsauffassung auf den Ausgangsfall an, ist das Landgericht zurecht davon ausgegangen, dass dem Unternehmen des Ange-

klagen für die Lieferungen nach Portugal die Steuerbefreiung zu versagen war. Er hätte sich danach wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht. Die Auslegung des Art. 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist daher für den vorliegenden Senat entscheidungserheblich. Dies ergibt sich aus Folgendem:

- 31 a) Nach der Strafvorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 1 der deutschen Abgabenordnung (nachfolgend: AO, siehe auch Anlage 1) macht sich strafbar, wer gegenüber den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt. § 370 AO ist ein Blankettstrafatbestand, der nicht alle Tatbestandsmerkmale selbst enthält. Er wird durch die Vorschriften des materiellen Steuerrechts ausgefüllt. Diese bestimmen, welche Tatsachen steuerlich erheblich sind und unter welchen Voraussetzungen eine Steuer entsteht. Damit ist die Steuerentstehung Tatbestandsvoraussetzung einer strafbaren Steuerhinterziehung.
- 32 b) Für die Steuerentstehung bestimmt das deutsche Steuerrecht: Nach den Vorgaben des Art. 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (nachfolgend: UStG, siehe auch Anlage 2) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, im Grundsatz der deutschen Umsatzsteuer. Davon sieht § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG (siehe Anlage 3) eine Ausnahme vor: Die unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätze sind bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung steuerfrei. Damit setzt § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG Art. 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in nationales Recht um.
- 33 § 6a Abs. 1 UStG (siehe Anlage 4) definiert, wann eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt: Diese setzt u.a. voraus, dass der Unternehmer

oder Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet. Zudem ist gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG erforderlich, dass der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt. Nach § 6a Abs. 3 UStG müssen die Voraussetzungen der Absätze 1 und 2 vom Unternehmer nachgewiesen werden. Die Nachweispflichten sind in § 17a der deutschen Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (nachfolgend: UStDV; siehe auch Anlage 5) und § 17c UStDV (Anlage 6) konkretisiert. Nach § 17a UStDV muss der Unternehmer durch geeignete Belege nachweisen, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde (sogenannter Belegnachweis). § 17c UStDV konkretisiert die Pflichten des Unternehmers betreffend die Buchführung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Nach dieser Vorschrift müssen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung, die sich aus § 6a UStG ergeben, insbesondere Name und Anschrift des Abnehmers sowie dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, buchmäßig nachgewiesen sein (sogenannter Buchnachweis).

34 Nach § 18a Abs. 1 Satz 1 UStG (Anlage 7) muss der inländische Unternehmer, der steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen durchgeführt hat, dem Bundeszentralamt für Steuern eine Meldung erstatten, in der u.a. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitzuteilen ist. § 18a UStG setzt daher Art. 22 Abs. 6 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie um. Die Meldung stellt die Grundlage für die Überwachung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs dar, da die Daten erfasst und dann anfragenden Steuerbehörden im Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (vgl. Verordnung der EWG Nr. 218/92 vom 27. Januar 1992 und Verordnung 1798/2003/EG vom 7. Oktober 2003) übermittelt werden.

- 35 Nach § 18b Satz 1 UStG (Anlage 8) hat der Unternehmer die Bemessungsgrundlagen seiner innergemeinschaftlichen Lieferungen gegenüber dem für das Unternehmen zuständigen Finanzamt zu erklären. Bemessungsgrundlage der innergemeinschaftlichen Lieferung ist dabei regelmäßig nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG (Anlage 9) das Nettoentgelt, das der Leistungsempfänger an den Unternehmer zahlt. Mit der Erklärung nach § 18b Satz 1 UStG bringt der Unternehmer gegenüber den Finanzbehörden zum Ausdruck, dass die vorgenommenen Lieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a UStG umsatzsteuerfrei sind, der Unternehmer mithin keine Umsatzsteuer für diese Lieferungen schuldet.
- 36 c) Da die Steuerbefreiung nach Auffassung des vorliegenden Senats in Fällen des Rechts- bzw. Systemmissbrauchs zu versagen ist, war im vorliegenden Fall von einer steuerpflichtigen Lieferung auszugehen. Die Steuerhinterziehung sieht der Senat darin, dass der Angeklagte die Umsätze in den Steuererklärungen nach § 18b UStG, die er gegenüber der nationalen Finanzverwaltung abzugeben hatte, bewusst falsch als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung deklarierte. Tatsächlich waren sie aber steuerpflichtig, weil der Ausnahmetatbestand des § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG (bzw. des Art. 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie) nicht eingriff. Es verbleibt daher bei dem Grundsatz der Steuerpflicht.
- 37 d) Die dem Gerichtshof vorgelegte Frage ist für den vorliegenden Senat entscheidungserheblich. Wären die Lieferungen als steuerbefreit anzusehen, käme eine in Deutschland strafbare Steuerhinterziehung des Angeklagten nicht in Betracht. Zum einen wären dann die von dem Angeklagten nach § 18b UStG abgegebenen Erklärungen inhaltlich richtig; zum anderen würde die Lieferung keine deutsche Umsatzsteuer auslösen, die verkürzt werden könnte. Die Betei-

ligung des deutschen Unternehmers an einer Umsatzsteuerhinterziehung in Portugal ist nach deutschem Steuerstrafrecht nicht strafbar, da es insoweit an der Verbürgung der gegenseitigen Strafverfolgung fehlt (vgl. § 370 Abs. 6 Satz 3 AO). Die unrichtigen Angaben über den Erwerber gegenüber dem deutschen Bundeszentralamt für Steuern in den Meldungen nach § 18a Abs. 1 Satz 1 UStG sind keine Straftat, sondern lediglich eine Ordnungswidrigkeit nach § 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG, die mit einer Geldbuße von bis zu fünftausend Euro geahndet werden können (§ 26a Abs. 2 UStG, vgl. auch Anlage 10).

38 6. Da in den vom Bundesgerichtshof bisher entschiedenen Fällen angesichts der geschilderten Rechtsprechung des Gerichtshofs die von ihm vorgenommene Auslegung des Gemeinschaftsrechts aus Sicht des Senats nicht zweifelhaft war, bestand bislang keine Veranlassung, ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 Abs. 3 EG an den Gerichtshof zu richten (vgl. EuGH, Urt. vom 6. Oktober 1982 - Rechtssache 283/81 - Cilfit = NJW 1983, 1257, 1258). Allerdings hat nun das Finanzgericht Baden-Württemberg im Besteuerungsverfahren zum selben Sachverhalt ausdrücklich Zweifel geäußert, ob der Auffassung des Bundesgerichtshofs zur Versagung der Steuerbefreiung zu folgen sei (Beschluss vom 11. März 2009 - 1 V 4305/08). Es ist der Auffassung, das gemeinschaftsrechtliche Missbrauchsverbot greife nicht ein, da die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung hätten als nur die Erlangung von Steuervorteilen. Zudem stünden der Auffassung des Bundesgerichtshofs die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Territorialität entgegen.

39 Der Senat hält die Bedenken des Finanzgerichts Baden-Württemberg nicht für überzeugend:

40 a) Selbst wenn die getätigten Umsätze - was der Senat im vorliegenden Fall aufgrund der durch objektive Beweise bestätigten Feststellungen des Landgerichts freilich ausschließt - in Einzelfällen auch eine andere (zusätzliche) Erklärung haben können als primär die Erlangung von Steuervorteilen, schließt dies nach Ansicht des vorliegenden Senats die Anwendung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots nicht aus. Zwar hat der Gerichtshof in der Rechtssache Halifax entschieden, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert, es müsse anhand objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit dem fraglichen Umsatz im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (EuGH, Urteil vom 21. Februar 2006, Rechtssache C-255/02 - Halifax u.a., Tenor 2, Rdn. 75). Der Rechtssache Halifax lag indes ein Sachverhalt zu Grunde, bei dem die für die steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes bedeutsamen zivilrechtlichen Verträge allesamt wirksam waren. Zudem waren die beteiligten Unternehmen ihren Pflichten gegenüber der Finanzverwaltung ordnungsgemäß nachgekommen. Dort handelte es sich - anders als hier - somit nicht um ein betrügerisches System, das durch Verschleierung und unrichtige bzw. unterlassene Erklärungen auf Steuerhinterziehung ausgerichtet war. Vielmehr war in dieser Rechtssache lediglich zu klären, welche Schranken den Gestaltungsrechten der Beteiligten eines oder mehrerer Umsatzgeschäfte zu setzen sind. Ausgehend von dem Grundsatz, dass ein Unternehmer das Recht auf eine ihm steuerlich günstige Gestaltung der Geschäftsbeziehungen hat (EuGH, Urteil vom 21. Februar 2006, Rechtssache C-255/02 - Halifax u.a., Rdn. 73 f.), stellt der Gerichtshof unmittelbar daran anschließend die qualifizierten Anforderungen an die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis fest.

41 Folgt der Missbrauch des Mehrwertsteuersystems indes - wie in den Fällen der vorliegenden Art - bereits aus dem Umstand, dass die Lieferbeziehungen bewusst verschleiert werden, um mit unrichtigen oder unterlassenen Erklä-

rungen gegenüber den Finanzbehörden vorsätzlich Steuern zu verkürzen, sind nach Ansicht des Senats die grundsätzlich vorgesehenen Steuervorteile aufgrund eines Erst-Recht-Schlusses zu versagen, auch wenn ein tatsächlich gewolltes - freilich in betrügerischer Absicht verschleiertes - innergemeinschaftliches Handelsgeschäft zu Grunde liegt. 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 Gerichtshofs 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 Gerichtshof hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine solche Auslegung betrügerischen Umsätzen entgegenwirkt, indem sie ihre Durchführung erschwert (EuGH, Urteil vom 6. Juli 2006, Rechtssache C-439/04 - Kittel u.a. - Tenor 2, Rdn. 56 ff.).

- 42 b) Auch der Umstand, dass es bei Versagung der Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Umsatzsteuer zu einer Doppelbesteuerung des Umsatzes im Ursprungs- und Bestimmungsland kommen kann, wenn trotz der Verschleierungsmaßnahmen der wahre Sachverhalt im Empfängerstaat aufgedeckt und der innergemeinschaftliche Erwerb noch nachträglich besteuert wird, rechtfertigt nach Auffassung des Senats kein anderes Ergebnis. Denn darin ist keine Verletzung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem immanenten Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zu sehen.

- 43 aa) Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Leistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (EuGH, Urteil vom 27. September 2007, Rechtssache C-409/04 - Teleos u.a., Rdn. 59). Ein solches Wettbewerbsverhältnis besteht aber zwischen steuerehrlichen und steuerunehrlichen Unternehmen, die durch systematische Verschleierungsmaßnahmen Steuern hinterziehen, gerade nicht. Würde das Prinzip der steuerlichen Neutralität in Fällen der vorliegenden Art zur Begründung der Steuerfreiheit herangezogen, würde vielmehr - wie dargelegt - das gemeinschaftsrechtliche Mehrwertsteuersystem zu Gunsten einzelner, steuerunehrlicher Wettbewerber in ein Ungleichgewicht gebracht.
- 44 bb) Die nach Auffassung des Senats gebotene Auslegung des Art. 28c der Sechsten Richtlinie führt auch nicht zu einer Ungleichbehandlung zwischen inländischen und innergemeinschaftlichen Umsätzen und zu Formalitäten, die den Grenzübertritt erschweren (vgl. insoweit auch Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie). Vielmehr wird der fragliche innergemeinschaftliche Umsatz dem inländischen Umsatz gleichgestellt. Er wird dem Ursprungslandgrundsatz, wie er in Art. 2 der Sechsten Richtlinie festgeschrieben ist, unterworfen, um so dem Wettbewerbsungleichgewicht entgegen zu wirken.
- 45 cc) In der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist zudem anerkannt, dass es der Grundsatz der Neutralität einem Mitgliedstaat nicht verbietet, Mehrwertsteuer von einem Steuerpflichtigen nachzufordern, wenn dieser zu Unrecht eine Rechnung unter Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung für eine Lieferung von Gegenständen ausgestellt hat. Dabei ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ohne Bedeutung, ob die Mehrwertsteuer auf den späteren Verkauf der betreffenden Gegenstände an den Endverbraucher an den Fiskus

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

46 dd) Schließlich käme grundsätzlich auch in Betracht, eine tatsächlich eingetretene Doppelbesteuerung, wenn die Erwerbsbesteuerung im Ursprungsland doch noch durchgeführt wurde, durch eine nachträgliche Erstattung der zunächst vom inländischen Unternehmer geschuldeten Umsatzsteuer zu beseitigen. § 227 AO (siehe Anlage 11) sieht eine entsprechende Erstattungsmöglichkeit vor. Er könnte dann zur Anwendung kommen, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt ist, mit der Folge, dass die Umsatzsteuer zu erstatten ist (vgl. EuGH, Urteil vom 19. September 2000, Rechtssache C-454/98, Schmeink & Cofreth u.a., Tenor 1, Rdn. 60 ff.)

47 c) Der Grundsatz der Territorialität steht nach Auffassung des vorliegenden Senats in Fällen der vorliegenden Art der Versagung der Umsatzsteuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ebenfalls nicht entgegen. Denn der Grundsatz der Territorialität ist Ausfluss des Prinzips der steuerlichen Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (EuGH, Urteil vom 27. September 2007, Rechtssache C-146/05 - Collée, Rdn. 22 f.). Die Neutralität der Mehrwertsteuer ist aber nicht durch die Versagung der Steuerbefreiung gefährdet, sondern vielmehr - wie dargelegt - durch die von den Beteiligten vorgenommenen Verschleierungsmaßnahmen, mit denen die Erwerbsbesteuerung im Empfängerstaat vermieden werden soll. Gerade diese Gefährdung rechtfertigt nach Ansicht des vorliegenden Senats die Versagung der Befreiung von der Umsatzsteuer bei der vorgenommenen innergemeinschaftlichen Lieferung.

48 In der Rechtssache Collée führte der Gerichtshof zudem aus, dass dem nationalen Gericht die Prüfung obliegt, *„ob die Verschleierung des Vorliegens einer innergemeinschaftlichen Lieferung und die daraus folgende Verzögerung bei der Korrektur der jeweiligen Buchungen Züge einer Mehrwertsteuerhinterziehung hat. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt. Ebenso kann die Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht so weit gehen, dass Umsätze gedeckt werden, die zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteile zu kommen“* (EuGH, Urteil vom 27. September 2007 - Rechtssache C-146/05 - Collée, Rdn. 38). Diese Aussage des Gerichtshofs impliziert aus Sicht des Senats, dass das Besteuerungsrecht des anderen Mitgliedstaats nicht ausschließt, dass bei innergemeinschaftlichen Lieferungen auch für das Steueraufkommen im Lieferstaat eine rechtlich relevante Gefährdung des Steueraufkommens besteht. Denn ohne die Gefährdung des Steueraufkommens ist eine Mehrwertsteuerhinterziehung nicht denkbar. Tatsächlich soll es nach dem Tatplan der Beteiligten von Umsatzgeschäften der vorliegenden Art auch gerade nicht zu einer ordnungsgemäßen Besteuerung im Bestimmungsland kommen.

49 d) Schließlich gebieten auch die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit keine abweichende Auslegung. Nach dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der in besonderem Maße gilt, wenn eine Regelung betroffen ist, 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, Urteil vom 27. September 2007, Rechtssache C-409/04 - Teleos u.a., 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, Urteil vom 27. September 2007, Rechtssache C-409/04 - Teleos u.a., Rdn. 52). Auf beide Grundsätze kann sich indes nur der gutgläubige Unternehmer berufen, 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, Urteil vom 11. Mai 2006, Rechtssache C-384/04 - Federation of Technological Industries u.a., Rdn. 33), und der von dem begangenen Betrug weder Kenntnis hatte, noch haben konnte (EuGH, Urteil vom 27. September 2007, Rechtssache C-409/04 - Teleos u.a., Rdn. 50). Um solche gutgläubigen Unternehmer handelt es sich bei Lieferanten, die die wahren Empfänger verschleiern, um ihnen die Hinterziehung der Erwerbssteuer zu ermöglichen, jedoch gerade nicht.

- 50 e) Auch wenn der Senat die Rechtsauffassung des Finanzgerichts Baden-Württemberg nicht für zutreffend erachtet, legt er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage dem Gerichtshof gemäß Art. 234 Abs. 3 EG zur Vorabentscheidung vor. Angesichts der vom Finanzgericht Baden-Württemberg geäußerten Rechtsbedenken kann nicht mehr ohne weiteres angenommen werden,

dass für die Gerichte der anderen Mitgliedstaaten keine Zweifel hinsichtlich der Auslegung von Art. 28c der Sechsten Richtlinie in Fällen der Verschleierung des Empfängers innergemeinschaftlicher Lieferungen bestehen (vgl. EuGH, Urteil vom 6. Oktober 1982, Rechtssache 283/81 - Cilfit, Rdn. 16).

Nack

Wahl

Hebenstreit

Jäger

Sander