

Zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ bei der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

UStG § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs. 4 S. 1, § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1
UStDV 2005 §§ 17a ff.

MwStSystRL Art. 131, Art. 178 Buchst. a, Art. 226 Nr. 5

1. Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug setzt nicht voraus, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der dem Unternehmer erteilten Rechnung, für dessen Unternehmen die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind, angegeben ist. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der leistende Unternehmer unter der von ihm angegebenen Rechnungsanschrift erreichbar ist (Änderung der Rechtsprechung).

2. § 17a UStDV 2005 ist mit Unionsrecht vereinbar.

BFH, Urt. v. 13.6.2018 – XI R 20/14

Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 14.3.2014 – 1 K 4566/10 U, DStRE 2014, 1242

Tenor:

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des FG Düsseldorf v. 14.3.2014 – 1 K 4566/10 U, DStRE 2014, 1242 aufgehoben. Die Sache wird an das FG Düsseldorf zurückverwiesen. Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Sachverhalt:

1I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine im Dezember 2007 gegründete GmbH, befand sich ab 2015 in Liquidati-

BFH: Zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ bei der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug (MwStR 2018, 933)

934

on und wurde am 28.2.2017 im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gemäß § 394 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) gelöscht. Die Klägerin handelte im Jahr 2008 (Streitjahr) mit Kfz. Ihr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war A, der die Klägerin während der Liquidation auch als Liquidator vertrat.

2 Anlässlich einer die Voranmeldungszeiträume Januar bis Juni 2008 betreffenden Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellte die Prüferin fest, dass von der Klägerin als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach Mallorca behandelte Umsätze an die B steuerpflichtig seien, was zu Mehrsteuern iHv ... € führe. Nach den Feststellungen der Steuerfahndung seien die betroffenen Fahrzeuge tatsächlich nicht nach Spanien verbracht, sondern im Inland weiter vermarktet worden. Zudem seien Vorsteuerbeträge aus Rechnungen der D iHv ... € nicht abziehbar, weil es sich bei dieser

Firma um eine Scheinfirma handele, die unter ihrer Rechnungsanschrift keinen Sitz gehabt habe.

3Im Rahmen einer weiteren, nunmehr die Voranmeldungszeiträume Juli bis Dezember 2008 betreffenden Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellte die Prüferin ferner fest, dass die Klägerin auch in diesem Zeitraum Vorsteuerbeträge aus Rechnungen der D iHv ... € geltend gemacht hat, die ebenfalls nicht abziehbar seien.

4In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr v. 29.1.2010 gab die Klägerin steuerpflichtige Lieferungen iHv ... € und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe iHv ... € sowie – entgegen den vorgenannten Prüfungsfeststellungen – steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen iHv ... € an. Sie machte Vorsteuerbeträge von insgesamt ... € geltend. Darin enthalten waren Vorsteuerbeträge iHv ... €, die 122 von der D erworbene Fahrzeuge betrafen. Insgesamt ergab sich eine Erstattung iHv ... €.

5Das seinerzeit zuständige FA folgte den Angaben der Klägerin nicht und setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr mit Bescheid v. 31.8.2010 entsprechend den Feststellungen der vorgenannten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen fest.

6Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung v. 19.11.2010).

7Während des Klageverfahrens wurde aufgrund eines Organisationsaktes der Finanzverwaltung der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) mit Wirkung v. 1.4.2011 für die Besteuerung der Klägerin zuständig.

8Das FG gab der Klage nur insoweit statt, als die Lieferung eines Porsche 997 S Cabrio an B besteuert worden war. Im Übrigen wies es die Klage als unbegründet ab.

9Hinsichtlich der im Streit stehenden Vorsteuerbeträge führte das FG aus, der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der D sei zu versagen, weil diese nicht die nach § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG erforderliche zutreffende vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten hätten. Es stellte ua fest, dass sich unter der von D in ihren Rechnungen angegebenen Anschrift zwar ihr statuarischer Sitz befunden habe, es sich hierbei jedoch um einen „Briefkastensitz“, dessen Angabe die Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG nicht erfülle, handele. Unter der betreffenden Anschrift sei D lediglich postalisch erreichbar gewesen.

10Das ursprünglich zuständige FA sei – mit Ausnahme der fraglichen Lieferung eines Porsche 997 S Cabrio, die das FG nicht feststellen konnte – auch zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei den in den Rechnungen an die B abgerechneten Umsätzen um steuerpflichtige Lieferungen gehandelt habe. Die Klägerin habe die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung nicht nachgewiesen. Die Angaben in den Verbringungserklärungen, das „Fahrzeug wird am ... von mir in das Zielland Spanien verbracht“, seien insoweit nicht ausreichend, weil der Bestimmungsort nicht genannt sei und nicht ohne weiteres mit der Unternehmensanschrift der B gleichgesetzt werden könne. Zwar könne sich die erforderliche Angabe des Bestimmungsorts im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände aus der Rechnungsanschrift des Abnehmers ergeben. Dies gelte jedoch im Grundsatz nur, wenn davon auszugehen sei, dass – was nicht vorliege – der Gegenstand der Lieferung auch zum Unternehmenssitz des Abnehmers versendet oder befördert werde. An welchen Ort die streitgegenständlichen

Fahrzeuge tatsächlich verbraucht worden seien, sei völlig unklar. Daher stehe auch nicht objektiv zweifelsfrei fest, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt seien. Die Lieferungen seien schließlich auch nicht nach § 6a Abs. 4 S. 1 UStG steuerfrei. Die Frage des Gutgläubenschutzes stelle sich nur, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nachgekommen sei. Vorliegend fehle es an einem belegmäßigen Nachweis des Bestimmungsorts der streitigen Lieferungen.

11Die Vorentscheidung ist in EFG 2014, 1526, DStRE 2014, 1242 veröffentlicht.

12Die Klägerin wendet sich mit ihrer Revision gegen die Vorentscheidung und macht die Verletzung formellen und materiellen Rechts geltend.

13Sie hat den streitigen Vorsteuerabzug aus Rechnungen der D betreffend vorgebracht, die Anschrift iSv § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG und iSv Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL diene der Identifikation des Rechnungsausstellers. Sie setze (nur) postalische Erreichbarkeit voraus, die gegeben sei, wenn – wie hier – Schriftstücke zugestellt werden könnten. Das FG habe dagegen rechtsfehlerhaft auf geschäftliche Aktivitäten des leistenden Unternehmers unter der von ihm in seinen Rechnungen angegebenen Anschrift abgestellt.

14Hinsichtlich der Versagung der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen hat die Klägerin im Kern vorgetragen, dass sich der jeweilige Zielort bereits aus den in den Ausgangsrechnungen angegebenen Anschriften ergebe, die Teile des Buch- und Belegnachweises seien.

15Die Klägerin hat ferner geltend gemacht, dass das Urteil der Vorinstanz im Übrigen verfahrensfehlerhaft zustande gekommen sei, weil das FG ihren Beweisanträgen nicht nachgegangen sei, was sie, die Klägerin, auch gerügt habe.

16Der Senat hat mit Beschluss v. 6.4.2016 – XI R 20/14 (BFHE 254, 152, DStR 2016, 1532 mAnm *Treiber*) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

17„1. Enthält eine zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a iVm Art. 178 Buchst. a MwStSystRL erforderliche Rechnung die ‚vollständige Anschrift‘ iSv Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL, wenn der leistende Unternehmer in der von ihm über die Leistung ausgestellten Rechnung eine Anschrift angibt, unter der er zwar postalisch zu erreichen ist, wo er jedoch keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt?

2. Steht Art. 168 Buchst. a iVm Art. 178 Buchst. a MwStSystRL unter Beachtung des Effektivitätsgebots einer nationalen Praxis entgegen, die einen guten Glauben des Leistungsempfängers an die Erfüllung der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen nur außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens im Rahmen eines gesonderten Billigkeitsverfahrens berücksichtigt? Ist Art. 168 Buchst. a iVm Art. 178 Buchst. a MwStSystRL insoweit berufbar?“

18Hierauf und auf das gleichfalls die Anforderungen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnung betreffende Vorabentscheidungsersuchen des V. Senats des BFH mit Beschluss v. 6.4.2016 – V R 25/15 (BFHE 254, 139, MwStR 2018, 802 mAnm *Kemper*) hat der EuGH mit seinem Urteil v. 15.11.2017 – C-374/16 und C-375/16,

19„1. Es ist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch den Empfänger von Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erforderlich, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist.

2. In Anbetracht dessen waren die zweite Frage in der Rechtssache C-374/16 und die dritte Frage in der Rechtssache C-375/16 nicht zu beantworten.“

20Im Nachgang zu diesem Urteil hatten die Beteiligten Gelegenheit zur Stellungnahme.

21Die Klägerin sieht sich durch das EuGH-Urteil *Geissel und Butin* (EU:C:2017:867, MwStR 2017, 987 mAnm *Weymüller*) in ihrer Auffassung bestätigt, dass die Voraussetzungen für den streitigen Vorsteuerabzug vorliegen.

22Betreffend die gleichfalls streitige Besteuerung der fraglichen Ausgangsumsätze hält die Klägerin ihre Revision ebenso aufrecht und führt ergänzend dazu aus, dass der Belegnachweis nicht zwingend deshalb als nicht geführt zu beurteilen sei, weil eine der in § 17a Abs. 2 UStDV in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung v. 21.2.2005 genannten Voraussetzungen fehle.

23Jedenfalls sei der Begriff „Bestimmungsort“ iSv § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV 2005 unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass die Angabe des Ziellandes ausreiche. Die Angabe einer Stadt oder Gemeinde bringe gegenüber der des Ziellandes keinen weiteren Nutzen im Hinblick auf die in Art. 131 MwStSystRL abschließend benannten Zwecke, insbesondere Steuerhinterziehung zu vermeiden. Außerdem sei die Angabe eines Städtenamens häufig doppeldeutig, weil es Städte gleichen Namens auch in verschiedenen Staaten mehrfach gebe.

24Das FG unterstelle rechtsfehlerhaft, dass die fraglichen Fahrzeuge nicht für den jeweils in der Adresse der Ausgangsrechnungen genannten Ort bestimmt gewesen seien. Es sei nicht festgestellt, dass ihr, der Klägerin, bekannt gewesen sei oder ihr auch nur Anhaltspunkte dafür vorgelegen hätten, dass der Abnehmer und dessen Fahrer die Fahrzeuge entgegen der ausdrücklichen Erklärung nicht in das innergemeinschaftliche Ausland verbringen werde.

25Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung v. 19.11.2010 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2008 v. 31.8.2010 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für das Streitjahr auf ... € herabgesetzt wird, hilfsweise das Revisionsverfahren auszusetzen und dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, ob Art. 131 und Art. 138 MwStSystRL einer nationalen Regelung wie § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV 2005 entgegensteht, wonach die Umsatzsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Angabe des Bestimmungsorts bedingt, wenn das Gelangen in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht in anderer Weise bewiesen ist.

26Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Es tritt der Revision entgegen und bezieht sich im Wesentlichen auf die Gründe des FG-Urteils.

27Auf eine Stellungnahme im Nachgang zum EuGH-Urteil *Geissel* (EU:C:2017:867, MwStR 2017, 987 mAnm *Weymüller*) hat das FA verzichtet.

Gründe:

28II. Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 FGO).

29Das FG hat den Abzug der aus den Rechnungen der D geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu Unrecht mit der Begründung versagt, dass die fraglichen Rechnungen nicht die nach § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG erforderliche zutreffende vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers enthielten. Die Feststellungen des FG lassen keine Beurteilung zu, ob die materiellen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG erfüllt sind. Es steht nicht fest, ob sämtlichen Rechnungen der D tatsächlich Fahrzeuglieferungen zugrunde gelegen haben.

30Im Übrigen hat das FG zu Recht entschieden, dass es sich bei den Lieferungen an B mit Ausnahme eines Porsche 997 S Cabrio um steuerpflichtige Lieferungen gehandelt hat.

Löschung der Klägerin von Amts wegen hindert Urteil nicht

311. Der Senat ist nicht gehindert, über die Revision zu entscheiden.

32a) Wurde – wie im Streitfall die Klägerin – eine GmbH im Laufe des Revisionsverfahrens wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gemäß § 394 Abs. 1 FamFG gelöscht, kann in der Sache dennoch entschieden werden. In diesem Fall ist die gelöschte GmbH noch beteiligungsfähig iSv § 57 Nr. 1 FGO. Steuerrechtlich wird eine gelöschte GmbH nämlich als fortbestehend angesehen, solange sie noch steuerrechtliche Pflichten zu erfüllen hat oder – wie hier – gegen sie ergangene Steuerbescheide oder Haftungsbescheide angreift (vgl. dazu zB BFH v. 27.4.2000 – I R 65/98, BFHE 191, 494, BStBl. II 2000, 500, DStRE 2000, 944 Rn. 10, unter III.1.; v. 8.10.2008 – V R 63/07, BFH/NV 2009, 1473, BeckRS 2008, 25015261 Rn. 32, unter II.; FG München, Urteil v. 4.9.2017 – 7 K 1379/17, BeckRS 2017, 143432 Rn. 11; zur Parteifähigkeit iSv § 50 Abs. 1 ZPO ferner Beschluss des BGH v. 8.10.2013 – II ZR 281/12, BeckRS 2013, 19429 Rn. 2; jeweils mwN).

33b) Allerdings hat die Löschung einer GmbH zur Folge, dass ihr bisheriger gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer bzw. Liquidator) seine Vertretungsbefugnis (§ 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG bzw. § 70 S. 1 GmbHG) verliert (vgl. dazu zB BFH in BFHE 191, 494, BStBl. II 2000, 500, DStRE 2000, 944 Rn. 11, unter III.2. mwN). Daher wird das gerichtliche Verfahren gemäß § 155 FGO iVm § 241 Abs. 1 ZPO bis zur Bestellung eines – im Streitfall – Nachtragsliquidators iSv § 66 Abs. 5 GmbHG grundsätzlich unterbrochen.

34Eine Unterbrechung des Verfahrens tritt gemäß § 155 FGO iVm § 246 Abs. 1 ZPO jedoch nicht ein, wenn die Gesellschaft durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten ist. Im Streitfall wird die Klägerin seit Beginn des Klageverfahrens und darüber hinaus im

Revisionsverfahren durch die Prozessbevollmächtigten vertreten. Die diesen erteilte Prozessvollmacht dauert über den Zeitpunkt der Löschung der Klägerin und des Verlustes der gesetzlichen Vertretungsmacht ihres Geschäftsführers bzw. Liquidators fort (§ 155 FGO iVm § 86 ZPO). Eine Unterbrechung des Verfahrens ist deshalb gemäß § 246 Abs. 1 ZPO nicht eingetreten (vgl. dazu BFH in BFHE 191, 494, BStBl. II 2000, 500, DStRE 2000, 944 Rn. 11, unter III.2.; ferner v. 29.8.2017 – VIII R 32/15, BFHE 260, 1, BStBl. II 2018, 223, DStR 2018, 297).

Streitpunkt 1: Vorsteuerabzug nicht aufgrund mangelhafter Rechnung zu versagen

352. Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um zu entscheiden, ob die Klägerin ein Recht zum Abzug der aus den Rechnungen der D geltend gemachten Vorsteuerbeträge hat.

36a) Der Unternehmer kann die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem

BFH: Zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ bei der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug (MwStR 2018, 933)

936

anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG). Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Fehlen die für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 iVm §§ 14, 14a UStG erforderlichen Rechnungsangaben oder sind sie unzutreffend, besteht für den Leistungsempfänger kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (vgl. dazu BFH v. 2.9.2010 – V R 55/09, BFHE 231, 332, BStBl. II 2011, 235, DStR 2010, 2348 Rn. 12 mwN; v. 17.12.2008 – XI R 62/07, BFHE 223, 535, BStBl. II 2009, 432, DStR 2009, 479 Rn. 21, unter II.2.; v. 22.7.2015 – V R 23/14, BFHE 250, 559, BStBl. II 2015, 914, MwStR 2015, 816 mAnm *Weymüller*, Rn. 22).

37b) Die Klägerin besitzt – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnungen der D. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

Änderung der Rechtsprechung zur Rechnungsangabe „vollständige Anschrift“

38aa) Eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung erfordert, dass die Rechnung den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entspricht, was gemäß § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG die Angabe des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers sowie des Leistungsempfängers notwendig macht.

39bb) Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH wird das Merkmal „vollständige Anschrift“ in § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG nur durch die Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers erfüllt, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Die Angabe eines „Briefkastensitzes“ mit nur postalischer Erreichbarkeit, an dem im Zeitpunkt der Rechnungsstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden, reichte danach als zutreffende Anschrift nicht aus (vgl. dazu BFH v. 27.6.1996 – V R 51/93, BFHE 181, 197, BStBl. II 1996, 620, DStR 1996, 1806 Rn. 15, unter II.1.; v. 19.4.2007 – V R 48/04, BFHE 217, 194, BStBl. II 2009, 315, DStR 2007,

1524 Rn. 50, unter II.C.1.a; v. 6.12.2007 – V R 61/05, BFHE 221, 55, BStBl. II 2008, 695, DStR 2008, 821 Rn. 33, unter II.3.b; v. 30.4.2009 – V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl. II 2009, 744, DStR 2009, 1427 Rn. 32 ff., unter II.1.b bis d; v. 8.7.2009 – XI R 51/07, BFH/NV 2010, 256, BeckRS 2009, 25015794 Rn. 16, unter II.1.c; in BFHE 250, 559, BStBl. II 2015, 914, MwStR 2015, 816 mAnm *Weymüller*, Rn. 25).

40cc) Hieran hält der Senat nach Ergehen des EuGH-Urteils *Geissel* (EU:C:2017:867, MwStR 2017, 987 mAnm *Weymüller*) nicht mehr fest. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 iVm § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG sind vielmehr richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass der Vorsteuerabzug nicht den Besitz einer Rechnung mit der Anschrift des leistenden Unternehmers voraussetzt, unter der er seine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübt. Vielmehr reicht jede Art von Anschrift einschließlich einer Briefkastenanschrift aus, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist.

41dd) Im Streitfall sind diese Anforderungen an eine zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung erfüllt. Denn die D hat unter der von ihr angegebenen Rechnungsanschrift Post erhalten. Das FG hat dazu ua unwidersprochen und für den Senat iSv § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, dass D unter der von ihr in ihren Rechnungen angegebenen Anschrift postalisch erreichbar gewesen ist. Unter dieser Anschrift befand sich ua der statuarische Sitz der D und ein Buchhaltungsbüro, das die Post für D entgegengenommen und für sie Buchhaltungsarbeiten erledigt hat.

Keine Divergenzanfrage beim V. Senat des BFH, ...

42ee) Der Senat kann den Streitfall unter Zugrundelegung des EuGH-Urteils *Geissel* (EU:C:2017:867, MwStR 2017, 987 mAnm *Weymüller*) abweichend von der Rechtsprechung des V. Senats des BFH (vgl. dazu vorstehend unter II.2.b bb) entscheiden, der die zum Merkmal „vollständige Anschrift“ bisher vertretene Rechtsansicht (noch) nicht aufgegeben hat. Es bedarf dazu keiner Divergenzanfrage gemäß § 11 Abs. 3 S. 1 FGO beim V. Senat des BFH.

43(1) Wenn ein Senat des BFH in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Senats abweichen will, entscheidet darüber nach § 11 Abs. 2 FGO der Große Senat des BFH. Eine Vorlage an den Großen Senat des BFH ist nur zulässig, wenn der Senat, von dessen Entscheidung abgewichen werden soll, auf Anfrage des erkennenden Senats erklärt hat, dass er an seiner Rechtsauffassung festhält (§ 11 Abs. 3 S. 1 FGO).

... da Umsetzung eines EuGH-Urteils im Ausgangsrechtsstreit

44(2) Ein solches Verfahren ist im Streitfall jedoch nicht erforderlich, denn nach ständiger Rechtsprechung des EuGH bindet ein Urteil des Gerichtshofs im Vorabentscheidungsverfahren das nationale Gericht bei seiner Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits (vgl. dazu BFH v. 28.5.2013 – XI R 11/09, BFHE 242, 84, MwStR 2013, 549 mAnm *Meurer*, Rn. 66 mwN zur Rechtsprechung des EuGH).

45 Die Auslegung der MwStSystRL ist nach Art. 267 AEUV abschließend dem EuGH vorbehalten. Der erkennende Senat ist deshalb nicht befugt, die Frage, welchen Inhalt das durch die MwStSystRL geregelte Unionsrecht hat, abweichend vom EuGH zu

entscheiden oder diese Entscheidung einem anderen Spruchkörper zu überlassen. Auch der Große Senat des BFH dürfte insoweit nicht anders entscheiden. Eine Vorlage an den Großen Senat des BFH ist deshalb in Fällen dieser Art weder nötig noch zulässig (vgl. dazu BGH v. 14.5.1998 – IX ZR 56/95, BGHZ 139, 21, BB 1998, 1441, unter I.5.a, DStR 1998, 1232 L; Urteil des BSG v. 29.1.1974 – 8/2 RU 226/72, BSGE 37, 88, NJW 1974, 1063, Leitsatz 1; BFH in BFHE 242, 84, MwStR 2013, 549 mAnm *Meurer*, Rn. 67).

46Eine von der FGO in § 11 Abs. 3 S. 1 nur in Zusammenhang mit einer Anrufung des Großen Senats des BFH nach § 11 Abs. 2 FGO vorgesehene Divergenzanfrage scheidet daher vorliegend aus (vgl. dazu BFH in BFHE 242, 84, MwStR 2013, 549 mAnm *Meurer*, Rn. 68 mwN).

Fehlende Spruchreife wegen Zweifeln an materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs

47c) Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Der Senat vermag auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht zu entscheiden, ob die Klägerin den geltend gemachten Vorsteuerabzug aus den streitigen Eingangsleistungen zu Recht beansprucht.

BFH: Zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ bei der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug (MwStR 2018, 933)

937

48aa) Nach den von der Vorentscheidung getroffenen Feststellungen ist es fraglich, ob die Klägerin durch den Bezug der betreffenden Kfz von D die materiellen Voraussetzungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG erfüllt hat.

49Das FG konnte – aus seiner Sicht zu Recht – für die Frage des Vorsteuerabzugs bisher dahingestellt bleiben lassen, ob sämtlichen Rechnungen der D tatsächliche Fahrzeuglieferungen zugrunde gelegen haben. Es hat dazu ausgeführt (FG-Urteil, S. 21), dass Zweifel hieran insbesondere im Hinblick auf die Fahrzeugrechnungen mit Fahrzeug-Identifizierungsnummer (FIN) bestünden, die nach den Angaben der jeweiligen Hersteller nicht existierten. Angesichts der von der Klägerin vorgelegten Fotos und Ablichtungen von EG-Übereinstimmungsbescheinigungen (COC) vermochte das FG aber auch nicht mit Sicherheit auszuschließen, dass insoweit gleichwohl Lieferungen von Fahrzeugen – ggf. mit gefälschten FIN – erfolgt seien.

50bb) Danach ist nicht geklärt, ob die materiellen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG überhaupt vorliegen. Denn es ist fraglich, ob und in welchem Umfang die Klägerin Fahrzeuge von D bezogen hat. Das FG wird im zweiten Rechtsgang die noch fehlenden Feststellungen nachzuholen haben.

51d) Auf die von der Klägerin ferner aufgeworfenen Verfahrensrügen kommt es danach nicht mehr an.

Streitpunkt 2: Lieferung des Porsche keine innergemeinschaftliche Lieferung

523. Bei den im Revisionsverfahren noch streitbefangenen Lieferungen an B hat es sich – wie das FG zu Recht entschieden hat – um steuerpflichtige Lieferungen gehandelt. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG kommt für diese Lieferungen nicht in Betracht.

53a) Innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a) sind nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei.

Weder steht das Gelangen ins übrige Gemeinschaftsgebiet fest, ...

54aa) Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung setzt gemäß § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG ua voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Unionsrechtlich beruht die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung auf Art. 131 und Art. 138 MwStSystRL (vgl. BFH in BFHE 250, 559, BStBl. II 2015, 914, MwStR 2015, 816 mAnm *Weymüller*, Rn. 39 f.).

55bb) Die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung iSv § 6a Abs. 1 S. 1 UStG sind vorliegend schon deshalb nicht erfüllt, weil nicht feststeht, dass die betreffenden Fahrzeuge im Rahmen einer Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt sind. Denn nach den den Senat im Revisionsverfahren bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist der Verbleib der streitgegenständlichen Fahrzeuge „völlig unklar“.

... noch wurde der Belegnachweis geführt

56b) Außerdem hat die Klägerin im Streitfall den erforderlichen Belegnachweis nicht geführt.

57aa) Der Unternehmer hat ua die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG gemäß § 6a Abs. 3 UStG iVm §§ 17a ff. UStDV 2005 beleg- und buchmäßig nachzuweisen (vgl. dazu BFH v. 25.4.2013 – V R 28/11, BFHE 242, 77, BStBl. II 2013, 656, DStR 2013, 1278 Rn. 15; in BFHE 250, 559, BStBl. II 2015, 914, MwStR 2015, 816 mAnm *Weymüller*, Rn. 38).

58bb) Er soll gemäß § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV 2005 in den Fällen, in denen er oder – wie hier – der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, den Nachweis führen, ua durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere durch einen Lieferschein. Die Nachweispflichten iSv § 17a Abs. 2 UStDV 2005 sind mit dem Unionsrecht vereinbar (vgl. dazu BFH v. 10.8.2016 – V R 45/15, BFHE 254, 453, MwStR 2016, 956 mAnm *Körner*, Rn. 13).

59cc) Im Streitfall fehlt es an einem Belegnachweis iSv § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV 2005.

Angabe des Bestimmungslands reicht nicht aus

60(1) In den die Lieferungen an B betreffenden als „Ausfuhrbescheinigung – Übernahmebestätigung für Umsatzsteuerzwecke“ bezeichneten Verbringungserklärungen fehlt jeweils die nach § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV 2005 erforderliche Angabe des Bestimmungsorts. Aus der dort jeweils getätigten Angabe, das „Fahrzeug wird am ... von mir in das Zielland Spanien verbracht“, geht jedenfalls kein Bestimmungsort iSv § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV 2005 hervor.

61(2) Zwar kann sich die gemäß § 17a Abs. 2 Nr. 2, § 17c Abs. 2 Nr. 9 UStDV 2005 erforderliche Angabe des Bestimmungsorts unter Berücksichtigung aller Umstände im Einzelfall aus der Rechnungsanschrift des Abnehmers ergeben (vgl. BFH v. 14.11.2012 – XI R 17/12, BFHE 239, 516, BStBl. II 2013, 407, DStR 2013, 753 Rn. 34 mwN; in BFHE 250, 559, BStBl. II 2015, 914, MwStR 2015, 816 mAnm *Weymüller*, Rn. 42). Das gilt jedoch im Grundsatz nur, wenn davon auszugehen ist, dass der Gegenstand der Lieferung auch zum Unternehmenssitz des Abnehmers versendet oder befördert wird (vgl. BFH in BFHE 239, 516, BStBl. II 2013, 407, DStR 2013, 753 Rn. 34 mwN; in BFHE 250, 559, BStBl. II 2015, 914, MwStR 2015, 816 mAnm *Weymüller*, Rn. 42; in BFHE 254, 453, MwStR 2016, 956 mAnm *Körner*, Rn. 15). Davon kann im Streitfall jedoch aus den unter II.3.a bb genannten Gründen nicht ausgegangen werden. Wie bereits ausgeführt, ist der Verbleib der betreffenden Fahrzeuge vorliegend – wie es das FG festgestellt hat – „völlig unklar“.

Kein Gutglaubensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG

62c) Die betreffenden Lieferungen sind auch nicht nach § 6a Abs. 4 S. 1 UStG steuerfrei.

63aa) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 S. 1 UStG nicht vorliegen, so ist die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte (§ 6a Abs. 4 S. 1 UStG).

64bb) Die Frage des Gutglaubensschutzes stellt sich allerdings erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweis-

BFH: Zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ bei der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug (MwStR 2018, 933)

938

pfllichten gemäß § 6a Abs. 3 UStG iVm §§ 17a ff. UStDV 2005 ihrer Art nach nachgekommen ist. Maßgeblich ist hierfür die formelle Vollständigkeit, nicht aber die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben, da § 6a Abs. 4 S. 1 UStG das Vertrauen auf unrichtige Abnehmerangaben schützt (vgl. BFH v. 15.2.2012 – XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188, BeckRS 2012, 95027 Rn. 32; in BFHE 250, 559, BStBl. II 2015, 914, MwStR 2015, 816 mAnm *Weymüller*, Rn. 43; in BFHE 254, 453, MwStR 2016, 956 mAnm *Körner*, Rn. 21; jeweils mwN).

65cc) Im Streitfall fehlt es aber an einem belegmäßigen Nachweis des Bestimmungsorts, weil dieser nicht ohne weiteres mit der Unternehmensanschrift der B gleichgesetzt werden kann (dazu vorstehend unter II.3.b cc).

66dd) Kommt der Unternehmer – wie hier – seinen Nachweispflichten gemäß § 6a Abs. 3 UStG, §§ 17a, 17c UStDV 2005 nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt – was vorliegend schon aufgrund des „völlig unklaren“ Verbleibs der noch streitgegenständlichen Fahrzeuge nicht der Fall ist – ausnahmsweise dann, wenn zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind (vgl. zB

BFH in BFHE 239, 516, BStBl. II 2013, 407, DStR 2013, 753 Rn. 22; in BFHE 250, 559, BStBl. II 2015, 914, MwStR 2015, 816 mAnm *Weymüller*, Rn. 44; jeweils mwN).

Einwendungen der Klägerin nicht durchgreifend

67d) Die mit der Revision hiergegen erhobenen Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.

68aa) Die Klägerin führt mit Bezug auf das BFH-Urteil v. 7.12.2006 – V R 52/03 (BFHE 216, 367, BStBl. II 2007, 420, DStRE 2007, 485 mAnm *Küffner/Maunz*, Rn. 40, unter II.2.c) zwar zutreffend aus, dass der Belegnachweis nicht zwingend deshalb als nicht geführt zu beurteilen sei, weil eine der in § 17a Abs. 2 UStDV 2005 genannten Voraussetzungen fehle, und es in Fällen, in denen – wie hier – der Abnehmer den Gegenstand beim Unternehmer abholt, in der Regel nicht den in § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV geforderten handelsüblichen Beleg gebe, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt. In dem Fall des von der Klägerin in Bezug genommenen BFH-Urteils in BFHE 216, 367, BStBl. II 2007, 420, DStRE 2007, 485 mAnm *Küffner/Maunz* ergab sich der Bestimmungsort jedoch aus der auf den Rechnungen ausgewiesenen Anschrift des betreffenden Abnehmers, für den deren Geschäftsführer die Fahrzeuge abgeholt hat. Da dies jedoch im Grundsatz nur gilt, wenn – wie vorstehend unter II.3.b cc ausgeführt – davon auszugehen ist, dass der Gegenstand der Lieferung auch zum Unternehmenssitz des Abnehmers versendet oder befördert wird, ergibt sich daraus für den Streitfall, bei dem der Verbleib der streitgegenständlichen Fahrzeuge „völlig unklar“ ist, nichts anderes.

69bb) Soweit die Klägerin meint, dass die nationalen Anforderungen an den Belegnachweis nicht mit Unionsrecht vereinbar sind, hat der BFH bereits entschieden, dass die Vorschriften über den Belegnachweis nicht unionsrechtswidrig sind (vgl. BFH v. 8.11.2007 – V R 71/05, BFHE 219, 417, BStBl. II 2009, 52, DStR 2008, 718; v. 6.12.2007 – V R 59/03, BFHE 219, 469, BStBl. II 2009, 57, DStR 2008, 297; v. 12.5.2009 – V R 65/06, BFHE 225, 164, BStBl. II 2010, 511, DStR 2009, 1639 mwN).

Bestimmungsort ist nicht durch unionsrechtskonforme Auslegung dem Zielland gleichzusetzen

7071cc) Der Begriff „Bestimmungsort“ iSv § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV 2005 ist – anders als die Klägerin meint – unionsrechtskonform nicht dahingehend auszulegen, dass die Angabe des Ziellandes ausreicht.(1) Die unionsrechtliche Befugnis zur gesetzlichen Anordnung des Belegnachweises ergibt sich aus Art. 131 MwStSystRL (vgl. dazu zB BFH v. 11.8.2011 – V R 50/09, BFHE 235, 32, BStBl. II 2012, 151, DStR 2011, 1901 Rn. 20, noch zu Art. 28c Teil A Buchst. a UAbs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern; in BFHE 254, 453, MwStR 2016, 956 mAnm *Körner*, Rn. 13). Danach wird die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung nur „unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen“. Daneben lässt

Art. 273 MwStSystRL es zu, dass die Mitgliedstaaten zur genauen Erhebung der Steuer oder zur Vermeidung von Steuerhinterziehung weitere Pflichten vorsehen.

72(2) Zu den Beweisanforderungen, die gegenüber einem Lieferanten für den Nachweis der Erfüllung der Voraussetzungen der Mehrwertsteuerbefreiung bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen gestellt werden dürfen, ist der Rechtsprechung des EuGH zu entnehmen, dass in Ermangelung einer konkreten Bestimmung in der MwStSystRL, welche Beweise Steuerpflichtige erbringen müssen, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu gelangen, die Mitgliedstaaten dafür zuständig sind, gemäß Art. 131 MwStSystRL die Bedingungen festzulegen, unter denen sie innergemeinschaftliche Lieferungen befreien, um eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiungen zu gewährleisten und um Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und jeglichen Missbrauch zu verhindern. Die Mitgliedstaaten müssen jedoch bei der Ausübung ihrer Befugnisse die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind (vgl. dazu zB EuGH v. 6.9.2012 – C-273/11, EU:C:2012:547, DStR 2012, 1917 mAnm *Beer/Streit* Rn. 36 – *Mecsek-Gabona* mwN; v. 9.10.2014 – C-492/13, EU:C:2014:2267, MwStR 2014, 795 mAnm *Grube*, Rn. 27 – *Traum*; v. 9.2.2017 – C-21/16, EU:C:2017:106, MwStR 2017, 236 mAnm *Grube*, Rn. 33 – *Euro Tyre*).

73Soweit danach der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordert, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (vgl. dazu EuGH-Urteil, EU:C:2017:106, MwStR 2017, 236 mAnm *Grube*, Rn. 36 – *Tyre* mwN), kommt dies im Streitfall, in dem der Verbleib der betreffenden Fahrzeuge „völlig unklar“ ist, nicht in Betracht.

Nach EuGH Versagung der Steuerbefreiung bei unklarem Verbleib der Ware

74Im Übrigen hat der EuGH bereits entschieden, dass in einem Fall, in dem – wie hier – die Steuerverwaltung keine

BFH: Zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ bei der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug(MwStR 2018, 933)

939

Gewissheit darüber hat, ob die Gegenstände tatsächlich den Liefermitgliedstaat verlassen haben, Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL es nicht verwehrt, dem Lieferer den Anspruch auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung ua dann zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass er seinen Nachweispflichten nicht nachgekommen ist (vgl. dazu EuGH, EU:C:2012:547, DStR 2012, 1917 mAnm *Beer/Streit*, Rn. 55 – *Mecsek-Gabona*).

75(3) Da sich der Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung nach dem Bestimmungsort der Lieferung richtet, ist diese Angabe zur Wahrung der Korrespondenz von innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb nicht verzichtbar (vgl. dazu BFH in BFHE 254, 453, MwStR 2016, 956 mAnm *Körner*, Rn. 14). Anders als die Klägerin meint, reicht die bloße Nennung eines Bestimmungslands in den Verbringungserklärungen zur Angabe des Bestimmungsorts daher nicht aus (vgl. dazu BFH in BFHE 254, 453, MwStR 2016, 956 mAnm *Körner*, Rn. 15).

76(4) Die Angabe des Bestimmungsorts im übrigen Gemeinschaftsgebiet dient entgegen dem Revisionsvorbringen auch den in Art. 131 MwStSystRL benannten Zwecken, insbesondere Steuerhinterziehung zu vermeiden. Sie ist ua für die Verifikation der vom Lieferer nach § 17c Abs. 1 UStDV 2005 buchmäßig nachzuweisenden Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers erforderlich. Die Kenntnis über den Bestimmungsort ist darüber hinaus unverzichtbar, um die Finanzverwaltung in die Lage zu versetzen, die behauptete steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Rahmen eines Auskunftersuchens nach Art. 5 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates v. 7.10.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 (ABl. 2003 L 264, 1) überprüfen lassen zu können.

77dd) Soweit die Klägerin vorbringt, das FG unterstelle rechtsfehlerhaft, dass die fraglichen Fahrzeuge nicht für den jeweils in der Adresse der Ausgangsrechnungen genannten Ort bestimmt gewesen seien, trifft dies – wie sich vorstehend unter II.3.b cc ergibt – nicht zu.

Keine erneute Anrufung des EuGH

784. Die von der Klägerin ferner hilfsweise beantragte Aussetzung des Revisionsverfahrens und Vorlage der von ihr näher bezeichneten Frage an den EuGH zur Vorabentscheidung kommt nicht in Betracht, weil die unionsrechtliche Rechtslage hinreichend geklärt ist (dazu vorstehend unter II.3.d bb (2)). Für einen vernünftigen Zweifel verbleibt daher keinerlei Raum.

79Eine Vorlagepflicht gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV besteht danach nicht (vgl. dazu zB Beschlüsse des BVerfG v. 30.8.2010 – 1 BvR 1631/08, NJW 2011, 288, BeckRS 2010, 52956, unter B.II.1.; v. 6.9.2016 – 1 BvR 1305/13, NZW 2017, 53, BeckRS 2016, 52619 Rn. 7; v. 6.10.2017 – 2 BvR 987/16, NJW 2018, 606 Rn. 4 ff.; ferner BFH v. 13.7.2016 – VIII K 1/16, BFHE 254, 481, BStBl. II 2017, 198, DStRE 2017, 106 Rn. 26 ff.; v. 31.5.2017 – XI R 40/14, BFHE 258, 495, MwStR 2017, 783 mAnm *Oelmaier*, Rn. 59; jeweils mwN). Allein der Umstand, dass der EuGH einen Fall wie den vorliegenden noch nicht entschieden hat, rechtfertigt jedenfalls keine EuGH-Vorlage (vgl. dazu BFH in BFHE 258, 495, DStR 2017, MwStR 2017, 783 mAnm *Oelmaier*, Rn. 59 mwN).

805. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Erste Einordnung:

Das Urteil ist beispielhaft für die Besonderheiten der Umsatzsteuer und die Herausforderungen, die diese an den Unternehmer stellt. Einzelne Worte können darüber entscheiden, ob ein Unternehmer eine Vorsteuer geltend machen oder eine Steuerbefreiung in Anspruch nehmen kann. Das Urteil wird es manchem Unternehmer erleichtern, Vorsteuern geltend zu machen. Es zeigt aber deutlich auf, dass auch die Anschrift des Leistenden hierfür nur eine Voraussetzung von vielen ist (s. unten 1.). Bzgl. der Angabe des Bestimmungsortes im Belegnachweis für innergemeinschaftliche Lieferungen hält der BFH an seiner Auffassung fest (s. unten 2.).

1. Anschrift des Leistenden als Rechnungspflichtangabe

Nach bisheriger Auffassung des BFH berechnete eine Rechnung nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn der Leistende unter der angegebenen Anschrift auch wirtschaftlich tätig ist (im Folgenden auch physische Anschrift). Briefkastenadresse oder statuarischer Sitz reichten nicht aus (s. Rn. 39). Nach neuer Auffassung ist jede Art von Anschrift ausreichend. Voraussetzung ist lediglich, dass der Leistende unter der Anschrift erreichbar ist (s. Rn. 40; im Folgenden auch virtuelle Anschrift). Gleiches gilt damit auch für die Anschrift des Leistungsempfängers (vgl. § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG und Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL).

Dies stellt für den Leistungsempfänger einerseits eine Erleichterung dar. Mangels physischer Anschrift bisher als unvollständig geltende Rechnungen berechneten nunmehr doch zum Vorsteuerabzug. Die Klägerin profitiert davon vorliegend nur teilweise. Für einen Teil der fakturierten Lieferungen ist zweifelhaft, ob die Klägerin diese tatsächlich bezogen hat (vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG). Dies muss die Vorinstanz noch klären. Sachlich betrachtet erfasst die neue, weite Definition der Anschrift auch E-Mail-Adressen und bei der Verwendung von Nachrichtendiensten auch Mobiltelefonnummern. Dies mag – Stand heute – progressiv klingen. Geht man vom Merkmal der Erreichbarkeit aus, dürften E-Mail-Adressen und Telefonnummern diese Voraussetzung sogar besser erfüllen als Briefkastenadressen oder Postfächer.

Andererseits bleiben die Anschrift des Leistenden und des Leistungsempfängers wesentliche Angaben im kaufmännischen Geschäftsverkehr. Virtuelle Anschriften sind weniger greifbar als physische. Ihnen haftet daher häufig der Makel der Unredlichkeit an. Wir vertrauen dem Händler vor Ort eher als dem Onlinehändler. Auch mahnt die Polizei immer wieder zur Vorsicht bei fliegenden Händlern (vgl. auch die unterschiedlichen Regelungen zum stehenden Gewerbe und zum Reisegewerbe in der GewO). Eine physische Anschrift, an der wir uns von der Existenz eines Unternehmers jederzeit überzeugen können, schafft nicht nur bei der Finanzverwaltung Vertrauen.

Ein Unternehmer hat daher durchaus ein Interesse daran, dass Rechnungen (und andere Geschäftsbriefe, vgl. § 37a Abs. 1 HGB) eine physische Anschrift enthalten. Die geänderte

BFH: Zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ bei der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug (MwStR 2018, 933)

940

Rechtsprechung verwehrt dem Unternehmer zumindest den gesetzlichen Anspruch hierauf. Die Rechnung ist auch ohne physische Anschrift ordnungsgemäß, der Anspruch des Leistungsempfängers auf eine ordnungsgemäße Rechnung erfüllt (vgl. § 14 Abs. 2 S. 1 UStG). Der Unternehmer hat dann kein Zurückbehaltungsrecht hinsichtlich des Entgelts nach § 273 BGB (vgl. BGH v. 26.6.2014 – VII ZR 247/13, MwStR 2014, 669 mAnm *Salder/Scharrer*). Allerdings hat die Bedeutung der physischen Anschrift abgenommen. Eine wirtschaftliche Tätigkeit in Kakslauttanen (Nordfinnland) oder Plevun (Südbulgarien) ist nicht besser greifbar als ein Postfach oder eine Briefkastenadresse in Deutschland. Dies gilt für den deutschen Unternehmer ebenso wie für das deutsche FA. Onlinehandel und elektronische Dienstleistungen werden diese Entwicklung verstärken.

2. Bestimmungsort als Bestandteil des Belegnachweises für innergemeinschaftliche Lieferungen

Die Ausführungen des BFH zur Angabe des Bestimmungsortes im Belegnachweis für innergemeinschaftliche Lieferungen erfolgen zur Rechtslage in den Jahren 2005 bis 2011. Nach § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV 2005 benötigte der Unternehmer ua einen handelsüblichen Beleg mit der Angabe des Bestimmungsorts (Rn. 56 ff.). Diese Angabe fehlt vorliegend. Mangels eines vollständigen Belegnachweises kann sich die Klägerin nicht auf Vertrauensschutz berufen (§ 6a Abs. 4 S. 1 UStG, s. Rn 62 ff.). Geschützt wird das Vertrauen in die Richtigkeit der Angaben des Abnehmers (hier zum Bestimmungsort). Nicht geschützt ist das Vertrauen in die (erkennbar fehlende) Vollständigkeit des Belegnachweises.

Die Ausführungen des BFH sind nicht einfach nachvollziehbar. Vorliegend war weder die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (vgl. § 6a Abs. 1 UStG) noch die Steuerbefreiung aufgrund Vertrauensschutzes (vgl. § 6a Abs. 4 UStG) anwendbar. Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen schied aus, da die Liefergegenstände nicht ins EU-Ausland gelangten. Ihr Verbleib ist „völlig unklar“ (s. Rn. 55). Dann kommt es auf den Belegnachweis aber nicht mehr an (vgl. § 6a Abs. 3 UStG). Auch kann in einem solchen Fall die Rechnungsanschrift nicht Bestimmungsort sein (s. Rn. 61).

Die Steuerbefreiung aufgrund Vertrauensschutzes schied mangels formell vollständigen Belegnachweises aus. Der BFH begründet die Unvollständigkeit ebenfalls mit dem „völlig unklaren“ Verbleib der Liefergegenstände (s. Rn. 68). Die zutreffende Begründung erweckt durch den doppelten Bezug auf den unklaren Verbleib den Eindruck eines tatsächlich nicht bestehenden Zirkelschlusses. Die Begründung ist besser nachvollziehbar, wenn man den Abschnitt zum Belegnachweis (Rn. 56 bis 61) gedanklich zu den Ausführungen zum Vertrauensschutz (Rn. 65 bis 68) verschiebt. Dann wird klar: ist der tatsächliche Verbleib der Liefergegenstände so zweifelhaft, bleibt kein Raum mehr für die Annahme, dass die Rechnungsanschrift der Bestimmungsort ist. Der Belegnachweis ist unheilbar unvollständig.

Die Angabe des Bestimmungsorts soll unstreitig helfen, Steuerhinterziehung zu verhindern. Die vom BFH hierfür genannten Argumente (s. Rn. 76) überzeugen jedoch nicht. Der Bestimmungsort ist für die Bestätigung der USt-IdNr. des Abnehmers grundsätzlich nicht geeignet. Bestimmungsort und Ort der steuerlichen Registrierung können, müssen aber nicht identisch sein. Auch ist der Bestimmungsort für ein Auskunftsverfahren (vgl. VO 1798/2003 aF) nicht unverzichtbar. Lässt sich ein Unternehmer mit Sitz in Hamburg Waren aus dem EU-Ausland nach München liefern, dürfte die Anfrage letztlich durch Rückfrage beim Unternehmer in Hamburg geprüft werden. Es ist unwahrscheinlich, dass deutsche Finanzbeamte im Münchner Stadtgebiet nach den Waren suchen werden.

Dipl.-Kfm. Jörg Scharrer, RA, München

Parallelfundstellen:

BeckRS 2018, 22008 ♦ DStR 2018, 1967 (m. Anm. Treiber) ♦ Erledigte Verfahren ♦ DStRE 2018, 1275 (Ls.) ♦ LSK 2018, 22008 (Ls.) ♦ NJW 2018, 3272 (Ls.) ♦ BFH/NV 2018, 1208 ♦ DB 2018, 2284 ♦ NWB 2018, 2835 (Ls.) ♦ StEd 2018, 592 (Ls.) ♦ StuB 2018, 718 (Ls.) ♦ UR 2018, 800