

Urteil vom 21. Juni 2018, V R 28/16

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 21.06.2018 V R 25/15 - Änderung der Rechtsprechung zu den Rechnungsanforderungen in § 14 Abs. 4 UStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.210618.VR28.16.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6a, UStG § 14, UStG § 14 Abs 4, UStG § 14a, UStG § 15 Abs 1 Nr 1, FGO § 118 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 226 Nr 5, UStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. April 2016, Az: 1 K 1158/14

Leitsätze

1. Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung setzt nicht voraus, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist (Änderung der Rechtsprechung).
2. Es reicht jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist.
3. Sind die materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt, ist es mit dem Unionsrecht nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu sanktionieren.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21. April 2016 1 K 1158/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) Vorsteuern aus Rechnungen eines sog. missing traders abziehen kann.
- 2 Die Klägerin ist eine GmbH. Sie ist Organträgerin in einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft mit der S-GmbH. Geschäftsführer der S-GmbH waren X, Y und Z. Die S-GmbH hat ihren Sitz in A (Inland), wo sie einen Schrotthandel betreibt.
- 3 Die S-GmbH bezog zwischen Februar und April des Streitjahres (2008) von der M-GmbH rund 200 Tonnen Stahlschrott, verteilt auf neun Einzellieferungen. Der Schrott wurde von einem LKW mit ungarischen Kennzeichen zur S-GmbH gebracht. Die M-GmbH war im Streitjahr eine von 168 Schrottlieferanten der S-GmbH. Die Schrottlieferungen der M-GmbH umfassten im Streitjahr etwa 0,3 % der Einkaufswerte bzw. der Einkaufstonnage der S-GmbH.
- 4 Nach den Angaben des verantwortlichen Einkäufers bei der S-GmbH kam der Geschäftskontakt mit der M-GmbH

durch den Anruf deren Geschäftsführers L, einem ungarischen Staatsangehörigen, über eine deutsche Festnetznummer zustande. Weitere Gespräche wurden über ein Mobiltelefon geführt. Schriftliche Kaufverträge gibt es nicht. Die Verantwortlichen der beiden Gesellschaften hatten keinen persönlichen Kontakt. Die S-GmbH fertigte für jede Schrottlieferung u.a. auf die M-GmbH ausgestellte Wiegescheine.

- 5 Nach den Feststellungen der Steuerfahndungsstelle beim Finanzamt B (Steuerfahndung), die sich das Finanzgericht (FG) zu eigen gemacht hat, war der Sitz der M-GmbH laut Eintragung im Handelsregister in A, C-Straße. Dort befanden sich auch die Räumlichkeiten der Anwaltskanzlei T und U. Die von der M-GmbH für die Korrespondenz mit der S-GmbH genutzte Festnetz- und Faxnummer gehörten zu der Kanzlei. Die Kanzlei diente als Domiziladresse für etwa 15 bis 20 andere Firmen. Ein eigener Arbeitsplatz war nicht vorhanden. Bei einer Durchsuchung im Januar 2009 wurden dort keine Papiere über eine Geschäftsverbindung der M-GmbH mit der S-GmbH aufgefunden. Geschäftsunterlagen der M-GmbH wurden vielmehr bei weiteren Durchsuchungen in Ungarn beschlagnahmt. Die M-GmbH hatte neben dem Geschäftsführer keine Angestellten. Sie besaß weder ein Lager noch eigene LKW. Laut Auskunft des T ermöglichte die Kanzlei der M-GmbH die Nutzung eines Schreibtisches mit Personalcomputer sowie eines Telefonanschlusses und stellte einen Briefkasten für die Post zur Verfügung. Der Schreibtisch sei etwa einmal im Monat von Herrn L und C genutzt worden, die einen Laptop dabei gehabt hätten.
- 6 Die S-GmbH bat den Steuerberater der M-GmbH mit Schreiben vom 29. Februar 2008 um Übersendung einer Bescheinigung, dass die M-GmbH ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen sei. In der Anfrage gab die S-GmbH die ihr bekannte Anschrift der M-GmbH in A, C-Straße an. Der Steuerberater der M-GmbH bestätigte der S-GmbH mit Antwortschreiben vom 3. März 2008, dass die M-GmbH ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (UStG) versteuere und zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.
- 7 Die S-GmbH erteilte für die einzelnen Schrottlieferungen der M-GmbH Gutschriften. Darüber hinaus stellte die M-GmbH der S-GmbH für die Schrottlieferungen Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer aus. Die Rechnungen sind von L unterschrieben. Sie wurden der Klägerin per Fax von einer Faxnummer aus A mit dem Absender "M-GmbH" übermittelt. Als Anschrift der M-GmbH ist A, C-Straße angegeben. Die M-GmbH nennt überdies die ihr vom Finanzamt B für Körperschaften erteilte Steuernummer. Die S-GmbH überwies die Rechnungsbeträge auf ein in den Rechnungen angegebenes Bankkonto der M-GmbH bei einem Kreditinstitut mit Sitz in A.
- 8 Die Klägerin machte mit ihrer Umsatzsteuererklärung 2008 den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der M-GmbH geltend.
- 9 Die Steuerfahndung kam zu dem Ergebnis, die M-GmbH sei in ein Umsatzsteuerkarussell mit ungarischem Schrott eingebunden gewesen. Sie habe in der planmäßig hintereinander geschalteten Rechnungskette als erste inländische Firma fungiert (sog. missing trader). Die M-GmbH habe den Schrott nicht nur an die S-GmbH, sondern auch an weitere deutsche Schrotthändler geliefert. Drahtzieher sei ein Herr Ü gewesen, der die Geschäfte von Ungarn und den Seychellen aus gesteuert habe. Er sei inzwischen in der Türkei festgenommen und in die Bundesrepublik Deutschland ausgeliefert worden.
- 10 Die M-GmbH meldete die Umsätze aus den Schrottlieferungen an die S-GmbH nicht an und zahlte die Umsatzsteuer nicht. Sie wurde am 20. Juni 2011 im Handelsregister gelöscht.
- 11 Die Staatsanwaltschaft D stellte die Steuerstrafverfahren gegen die drei Geschäftsführer der S-GmbH am 22. März 2012 nach § 170 Abs. 2 der Strafprozessordnung wieder ein.
- 12 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte die Vorsteuern aus den Schrottlieferungen, über die die M-GmbH gegenüber der Klägerin abgerechnet hatte, im geänderten Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 30. November 2012 nicht an.
- 13 Das FG gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1562 veröffentlichten Urteil statt.
- 14 Die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gemäß § 15 Abs. 1, § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG seien erfüllt. Insbesondere sei die S-GmbH im Besitz von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen. Für diese genüge es, wenn die Rechnung den Gesellschaftssitz angebe, der aus allgemein zugänglichen Quellen wie z.B. dem Handelsregister leicht bestimmbar sei und unter der der Leistungsempfänger den leistenden Unternehmer erreichen könne. Im Streitfall seien die Rechnungen der M-GmbH ordnungsgemäß, weil sie die zutreffende Anschrift der M-GmbH in A, C-Straße, dem Sitz der M-GmbH laut Handelsregister angäben. Der Klägerin stehe der Vorsteuerabzug aus den

Rechnungen an die S-GmbH folglich zu, da deren Eingangsleistungen innerhalb der Organschaft dem Organträger zuzurechnen seien.

- 15** Der Vorsteuerabzug könne der Klägerin auch nicht wegen Beteiligung an einer Steuerhinterziehung versagt werden. Das FA habe weder Anhaltspunkte tatsächlicher Art nachgewiesen, nach denen Verantwortliche der S-GmbH wussten oder hätten wissen müssen, dass sie sich mit dem Erwerb des Schrotts an einer Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligten, noch sonstige Anhaltspunkte, nach denen die Verantwortlichen der S-GmbH --aus der Sicht eines Unternehmers, der mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns handelt-- sich durch weitere Maßnahmen von der Zuverlässigkeit der M-GmbH hätten überzeugen müssen.
- 16** Hiergegen richtet sich das FA mit der Revision, mit der es Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 1, § 14 Abs. 4 UStG) rügt. Die Angabe eines Scheinsitzes in der Rechnung des leistenden Unternehmers sei nicht ausreichend. Erforderlich sei vielmehr die Angabe der Anschrift, an der der leistende Unternehmer seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfalte. Das sei an der Rechnungsadresse in A nicht der Fall gewesen.
- 17** Der Vorsteuerabzug sei aber auch deshalb zu versagen, weil die Klägerin habe wissen müssen, dass sie in einen Mehrwertsteuerbetrug verwickelt gewesen sei. Sie habe nicht hinreichend geprüft, ob die M-GmbH tatsächlich in die Lieferkette eingebunden gewesen sei. Angesichts der Betrugsanfälligkeit der Schrottbranche seien weitere Maßnahmen erforderlich und zumutbar gewesen, um die Angaben in der Rechnung zu überprüfen. Die von der Klägerin ergriffenen Maßnahmen seien nicht ausreichend gewesen.
- 18** Das FA macht zudem geltend, es sei nicht sicher, wo der Ort der Lieferung sei, weil die Lieferungen mit LKW aus Ungarn durchgeführt worden seien, es sich bei den Vertretern des leistenden Unternehmers um ungarische Staatsbürger gehandelt habe und die Geschäftsunterlagen der M-GmbH bei Durchsuchungen in Ungarn beschlagnahmt worden seien. Das lege steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen eines ungarischen Unternehmers nahe.
- 19** Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 20** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 21** Sie schließt sich der in den Entscheidungsgründen des FG-Urteils zum Ausdruck gekommenen Auffassung des FG an.
- 22** Der Senat hat das Verfahren gemäß § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO), § 251 Satz 1 der Zivilprozessordnung bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in den Rechtssachen C-374/16 und C-375/16 zum Ruhen gebracht. Der EuGH hat durch Urteil Geissel und Butin vom 15. November 2017 C-374/16 und C-375/16 (EU:C:2017:867) in den Rechtssachen entschieden, dass Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a i.V.m. Art. 226 Nr. 5 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug davon abhängig macht, dass in der Rechnung die Anschrift angegeben ist, unter der der Rechnungsaussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

Entscheidungsgründe

II.

- 23** Die Revision des FA ist unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin zum Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der M-GmbH berechtigt ist.
- 24** 1. Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt dabei voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.
- 25** a) Die materiellen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG hat die Klägerin durch den Bezug der Schrottlieferungen der M-GmbH erfüllt.

- 26** b) Die Klägerin besitzt auch nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnungen der M-GmbH. Zwar erfordert eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung, dass die Rechnung den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entspricht, was gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG die Angabe des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers erfordert.
- 27** Nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) wird das Merkmal "vollständige Anschrift" in § 14 Abs. 4 Satz 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 Rechnungstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden, reichte danach als zutreffende Anschrift nicht aus (BFH-Urteile vom 22. Juli 2015 V R 23/14, BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 25; vom 8. Juli 2009 XI R 51/07, BFH/NV 2010, 256, Rz 16; vom 30. April 2009 V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, Rz 32, 39; vom 6. Dezember 2007 V R 61/05, BFHE 221, 55, BStBl II 2008, 695, Rz 33; vom 19. April 2007 V R 48/04, BFHE 217, 194, BStBl II 2009, 315, Rz 50; vom 27. Juni 1996 V R 51/93, BFHE 181, 197, BStBl II 1996, 620, Rz 15).
- 28** Hieran hält der Senat nach dem EuGH-Urteil Geissel und Butin (EU:C:2017:867) nicht mehr fest. § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG sind vielmehr richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist. Vielmehr reicht jede Art von Anschrift, einschließlich einer Briefkastenanschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist. Diese Voraussetzungen erfüllen die von der M-GmbH ausgestellten Rechnungen, weil sie unter der von ihr angegebenen Rechnungsanschrift Post erhalten hat.
- 29** c) Es liegen auch keine für die M-GmbH gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen vor, die die Klägerin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätte. Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung setzt gemäß § 6a Abs. 1 UStG u.a. voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Allein der Umstand, dass die Lieferung von ungarischen Staatsangehörigen mit LKW mit ungarischen Kennzeichen durchgeführt worden sind, stützt diese Annahme nicht hinreichend.
- 30** 2. Der Vorsteuerabzug kann der Klägerin auch nicht unter Hinweis darauf versagt werden, dass die Lieferungen der M-GmbH an die S-GmbH in eine Steuerhinterziehung einbezogen gewesen seien.
- 31** a) Denn sind, wie im vorliegenden Fall, die materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt, ist es mit dem Unionsrecht nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu sanktionieren (EuGH-Urteile PPUH Stehcamp vom 22. Oktober 2015 C-277/14, EU:C:2015:719, Rz 49; Maks Pen vom 13. Februar 2014 C-18/13, EU:C:2014:69, Rz 26 ff.; Bonik vom 6. Dezember 2012 C-285/11, EU:C:2012:774, Rz 36 ff.; Mahagében und Dávid vom 21. Juni 2012 C-80/11, EU:C:2012:373, Rz 44, 45 und 47; Optigen u.a. vom 12. Januar 2006 C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rz 51, 52 und 55; Kittel und Recolta Recycling vom 6. Juli 2006 C-439/04, EU:C:2006:446, Rz 44 bis 46 und 60). Dem hat sich der BFH bereits angeschlossen (z.B. Beschluss vom 6. April 2016 V R 25/15, BFHE 254, 139, Rz 57; Urteil in BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, Rz 44).
- 32** b) Das FG hat in seiner auf eine Vielzahl von Kriterien gestützten Würdigung, die weder gegen Erfahrungssätze noch gegen die Denkgesetze verstößt, für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 12. Juli 2017 VI R 59/15, BFHE 258, 444; vom 3. Mai 2017 X R 9/14, BFH/NV 2017, 1164), dass weder die Klägerin noch die S-GmbH von der Einbeziehung ihrer Leistungsbezüge in eine Steuerhinterziehung wusste oder wissen konnte.
- 33** 3. Der XI. Senat des BFH hat auf Anfrage mitgeteilt, dass er einer Abweichung von seinem Urteil in BFH/NV 2010, 256 zustimmt.
- 34** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.