

62016CC0374

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

NILS WAHL

vom 5. Juli 2017 (1)

Verbundene Rechtssachen C-374/16 und C-375/16

RGEX GmbH i. L., vertreten durch den Liquidator Rochus Geissel

gegen

Finanzamt Neuss (C-374/16)

und

Finanzamt Bergisch Gladbach

gegen

Igor Butin (C-375/16)

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 178 Buchst. a – Recht auf Vorsteuerabzug – Bedingungen für die Ausübung – Art. 226 Nr. 5 – In Rechnungen erforderliche Angaben – Anschrift des Steuerpflichtigen – Gutgläubige Erfüllung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug – Gesetzesumgehung oder Rechtsmissbrauch – Nationale Verfahren – Effektivitätsgrundsatz“

I. Einleitung

1.

Die vorliegenden Rechtssachen betreffen zwei Fragen nach der Auslegung der Unionsvorschriften über die Mehrwertsteuer.

2.

Die erste Frage bezieht sich darauf, wie das Erfordernis in Art. 226 Nr. 5 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) (2) bezüglich der Angabe der Anschrift des Steuerpflichtigen in der Rechnung auszulegen ist. Das vorlegende Gericht – zwei Senate des Bundesfinanzhofs – möchte Aufschluss über die Frage erlangen, ob der Begriff der Anschrift dahin zu verstehen ist, dass der Steuerpflichtige an diesem Ort seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder ob es ausreicht, dass er dort lediglich zu erreichen ist.

3.

Zweitens möchte das Gericht wissen, ob und im Rahmen welcher Verfahren sich ein Steuerpflichtiger für den Vorsteuerabzug auf seinen guten Glauben hinsichtlich der formellen

Richtigkeit von Rechnungen berufen kann, wenn die Behörde feststellt, dass der Aussteller dieser Rechnungen in einen Fall von Betrug oder Missbrauch verwickelt ist.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4.

Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a)

die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...“

5.

In Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der in dem in der Rechtssache C-375/16 maßgeblichen Zeitraum anzuwenden war, heißt es (3):

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a)

für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen;

...“

6.

Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

...

5.

den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers;

...“

B. Nationales Recht

7.

§ 14 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bestimmt:

„(1)

Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen gewährleistet werden. Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers. ...

...

(4)

Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten:

1.

den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,

...“

8.

§ 15 UStG bestimmt:

„(1)

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1.

die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt. ...“

9.

§ 163 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) bestimmt:

„Steuern können niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. ...“

10.

§ 227 AO lautet:

„Die Finanzbehörden können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden.“

III. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

A. Rechtssache C-374/16

11.

Die RGEX GmbH handelte mit Kraftfahrzeugen. Das 2007 gegründete Unternehmen befindet sich seit 2015 in Liquidation. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war Rochus Geissel, der die Gesellschaft nunmehr als Liquidator vertritt.

12.

In ihrer Umsatzsteuererklärung für 2008 erklärte RGEX u. a. steuerfreie innergemeinschaftliche Kfz-Lieferungen und 122 von der EXTEL GmbH erworbene Fahrzeuge betreffende Vorsteuerbeträge in Höhe von 1985443,42 Euro.

13.

Das zuständige Finanzamt folgte den Angaben von RGEX nicht und setzte die Umsatzsteuer für 2008 mit Bescheid vom 31. August 2010 entsprechend den Feststellungen von zwei Umsatzsteuer-Sonderprüfungen fest. Die als umsatzsteuerfrei erklärten innergemeinschaftlichen Kfz-Lieferungen nach Spanien seien steuerpflichtig, weil die betreffenden Fahrzeuge nicht nach Spanien verbracht, sondern im Inland vermarktet worden seien. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von EXTEL seien nicht abziehbar, weil es sich dabei um eine „Scheinfirma“ handle, die unter ihrer Rechnungsanschrift keinen Sitz gehabt habe.

14.

Nach erfolglosem Einspruch erhob RGEX Klage beim zuständigen Finanzgericht.

15.

Das Finanzgericht wies die Klage in weiten Teilen als unbegründet ab. Es befand, dass sich unter der von EXTEL in ihren Rechnungen angegebenen Anschrift zwar ihr statutarischer Sitz befunden habe, es sich hierbei jedoch lediglich um einen „Briefkastensitz“ gehandelt habe. Unter der betreffenden Anschrift sei EXTEL lediglich postalisch erreichbar gewesen. Zwar habe sich dort ein Buchhaltungsbüro befunden, doch hätten geschäftliche Aktivitäten von EXTEL dort nicht stattgefunden. Das Finanzgericht wies auch die auf Vertrauensschutz gestützte Argumentation von RGEX zurück. Denn § 15 UStG sehe den Schutz des guten Glaubens an die Erfüllung der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen nicht vor. Daher könnten Vertrauensschutzgesichtspunkte nicht bei der Steuerfestsetzung, sondern gegebenenfalls nur im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme gemäß den §§ 163 und 227 AO berücksichtigt werden.

16.

RGEX legte gegen das Urteil des Finanzgerichts Revision beim Bundesfinanzhof ein. Da der Bundesfinanzhof Zweifel hinsichtlich der zutreffenden Auslegung von Unionsrecht hegt, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1.

Enthält eine zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie erforderliche Rechnung die „vollständige Anschrift“ im Sinne von Art. 226 Nr. 5 derselben Richtlinie, 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 in Verbindung mit Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie 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 in Verbindung mit Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie insoweit berufbar?

B. Rechtssache C-375/16

17.

Herr Igor Butin, der einen Kfz-Handel in Deutschland betreibt, machte aus Rechnungen für Fahrzeuge, die er von einem Unternehmen „Z“ zum Wiederverkauf erworben hatte, Vorsteuerabzug geltend. Da Z ausschließlich im Internet geschäftlich tätig ist, wurden die Fahrzeuge Herrn Butin oder seinen Mitarbeitenden zum Teil in der Straße geliefert, in der das Unternehmen seinen Sitz hatte – auch wenn Z unter dieser Anschrift keinen Handel trieb –, und zum Teil an öffentlichen Plätzen, z. B. Bahnhofsvorplätzen.

18.

Im Rahmen einer Steuerprüfung bei Herrn Butin gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass Vorsteuerbeträge aus den Eingangsrechnungen des Z nicht in Abzug gebracht werden könnten, weil die in den Rechnungen ausgewiesene Anschrift des leistenden Unternehmers unrichtig sei. An der Anschrift sei nichts vorhanden, was auf ein Unternehmen hindeute: sie diene nur als Briefkastenadresse, an der lediglich von Z die Post abgeholt worden sei. Der Prüfer kam zu dem Schluss, dass Z im Inland keine Betriebsstätte habe.

19.

Das zuständige Finanzamt teilte diese Ansicht und erließ am 13. September 2013 geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2009 bis 2011. Mit Verfügung vom 1. Oktober 2013 lehnte es den Antrag des Klägers auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 AO ab.

20.

Das von Herrn Butin angerufene Finanzgericht gab der Klage mit der Begründung statt, dass die Angabe der Anschrift im Sinne des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht erfordere, dass dort

geschäftliche Aktivitäten stattfänden. Die bestehende nationale Rechtsprechung sei in Anbetracht der technischen Fortentwicklung und der Änderung des Geschäftsgebarens überholt. Im Übrigen habe die Klage auch mit dem Hilfsantrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen Erfolg. Herr Butin habe alles getan, was von ihm zumutbarerweise verlangt werden könne, um die Unternehmereigenschaft des Z und die Richtigkeit der Rechnungsangaben zu überprüfen.

21.

Das Finanzamt legte gegen diese Entscheidung Revision beim Bundesfinanzhof ein. Da der Bundesfinanzhof Zweifel hinsichtlich der richtigen Auslegung des Unionsrechts hegt, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1.

Setzt Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Angabe einer Anschrift des Steuerpflichtigen voraus, unter der er seine wirtschaftlichen Tätigkeiten entfaltet?

2.

Für den Fall, dass Frage 1 zu verneinen ist:

a)

Reicht für die Angabe der Anschrift nach Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Briefkastenadresse?

b)

Welche Anschrift ist von einem Steuerpflichtigen, der ein Unternehmen (z. B. des Internethandels) betreibt, das über kein Geschäftslokal verfügt, in der Rechnung anzugeben?

3.

Ist für den Fall, dass die formellen Rechnungsanforderungen des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht erfüllt sind, der Vorsteuerabzug bereits immer dann zu gewähren, wenn keine Steuerhinterziehung vorliegt oder der Steuerpflichtige die Einbeziehung in einen Betrug weder kannte noch kennen konnte oder setzt der Vertrauensschutzgrundsatz in diesem Fall voraus, dass der Steuerpflichtige alles getan hat, was von ihm zumutbarerweise verlangt werden kann, um die Richtigkeit der Rechnungsangaben zu überprüfen?

C. Verfahren vor dem Gerichtshof

22.

Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 22. Juli 2016 sind die Rechtssachen C?374/16 und C?375/16 zu gemeinsamem schriftlichen Verfahren und zu gemeinsamem Endurteil verbunden worden.

23.

Herr Butin, die deutsche und die österreichische Regierung sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

IV. Würdigung

A. Vorbemerkungen

24.

Zunächst ist zu beachten, dass der Gerichtshof beständig entschieden hat, dass der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der Steuerneutralität gewährleistet völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (4). Dieser Grundsatz ist eine Ausprägung des Gleichheitssatzes im Bereich der Mehrwertsteuer (5).

25.

Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie nennt die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug. Damit Wirtschaftsteilnehmer dieses Recht in Anspruch nehmen können, müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein. Erstens muss der Betreffende Steuerpflichtiger im Sinne dieser Richtlinie sein. Zweitens müssen die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Drittens müssen diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (6).

26.

Im Hinblick auf die formellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug sieht Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass der Steuerpflichtige eine nach Titel XI Kapitel 3 Abschnitt 3 bis 6 dieser Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzen muss (7). Von diesen Vorschriften ist im Rahmen der vorliegenden Verfahren insbesondere Art. 226 der Richtlinie relevant: Er enthält eine Auflistung von Angaben, die in einer Rechnung enthalten sein müssen. Nr. 5 dieser Auflistung nennt „den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers“.

27.

Die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sind nicht Gegenstand der vorliegenden Verfahren. Die Vorlagefragen beziehen sich nur auf zwei Gesichtspunkte der Erfüllung der formellen Voraussetzungen. Erstens möchte das vorlegende Gericht eine Auslegung des Begriffs „Anschrift“ im Sinne von Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Zweitens möchte das vorlegende Gericht für den Fall, dass der Gerichtshof diesen Begriff dahin auslegen sollte, dass die Anschrift gemeint ist, unter der der Warenlieferant oder Dienstleistungserbringer seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wissen, unter welchen Umständen sich der Steuerpflichtige gleichwohl auf seinen guten Glauben hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen des Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen kann.

B. Zur ersten Frage in der Rechtssache C-374/16 und den ersten beiden Fragen in der Rechtssache C-375/16

28.

Mit seiner ersten Frage in der Rechtssache C-374/16 und den ersten beiden Fragen in der Rechtssache C-375/16, die ich zusammen behandeln werde, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug davon abhängt, dass in der Rechnung die Adresse, an der der Aussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, angegeben ist.

29.

Nach den Angaben im Vorlagebeschluss verlangt das UStG in seiner herkömmlichen Auslegung durch die nationalen Gerichte, dass die „Anschrift“ in der Rechnung diejenige zu sein hat, unter der der Aussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Aufgrund dieser Rechtsprechung wurden in den Ausgangsverfahren die Rechnungen zweier Unternehmen als nicht dem UStG entsprechend angesehen, da deren Aussteller lediglich eine Briefkastenanschrift angaben. Infolgedessen konnten die Kunden des betreffenden Unternehmers, wie die Kläger in den Ausgangsverfahren, für die von ihm ausgestellten Rechnungen keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

30.

Aus den im Folgenden dargelegten Gründen bin ich der Ansicht, dass Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug davon abhängt, dass in der Rechnung die Adresse, an der der Aussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, angegeben ist.

1. Einige relevante Grundsätze

31.

Erstens bilden bestimmte bedeutende Grundsätze – die sich aus ständiger Rechtsprechung ergeben – den Hintergrund, vor dem der Begriff „Anschrift“ zu beurteilen ist.

32.

Der Gerichtshof hat wiederholt festgestellt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug ein Schlüsselement des Mehrwertsteuersystems ist und daher grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann (8). Der Vorsteuerabzug ist zu gewähren, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Bedingungen nicht genügt hat. Insbesondere hat der Gerichtshof entschieden, dass der Besitz einer Rechnung, die die in Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Angaben enthält, eine formelle und keine materielle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug darstellt (9).

33.

Zusätzlich stellt Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie klar, dass unbeschadet der Sonderbestimmungen dieser Richtlinie gemäß ihren Art. 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die in diesem Art. 226 genannten Angaben enthalten müssen. Nach ständiger Rechtsprechung dürfen die Mitgliedstaaten folglich die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht von der Erfüllung von Voraussetzungen betreffend den Inhalt von Rechnungen abhängig machen, die in der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht ausdrücklich vorgesehen sind (10).

34.

In den vorstehend genannten Rechtssachen hat der Gerichtshof bei der Auslegung der Mehrwertsteuervorschriften anstelle eines eher formalistischen Ansatzes durchgehend einen realistischen und pragmatischen Ansatz verfolgt. Dieser Ansatz scheint im Widerspruch mit nationalen Maßnahmen zu stehen, die nicht nur das Erfordernis einer „Anschrift“ in der Rechnung besonders eng und formalistisch auslegen, sondern auch weitreichende Folgen an die Nichterfüllung dieses Erfordernisses knüpfen.

2. Grammatische Auslegung von Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie

35.

Zweitens findet sich, wie die Kommission ausgeführt hat, im Text der Mehrwertsteuerrichtlinie nichts für eine derart enge Auslegung dieser Voraussetzung.

36.

Die gewöhnliche Bedeutung des Begriffs (11) ist jede Art von Anschrift, einschließlich einer „Briefkastenanschrift“, sofern die Person unter dieser Anschrift tatsächlich erreichbar ist.

37.

Die unscharfe Ausdrucksweise, in der in Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Steuerpflichtige definiert wird (12), spricht ebenfalls für diese Ansicht.

3. Teleologische Auslegung des Art. 226 Abs. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie

38.

Drittens, und wichtiger noch, ist eine enge Auslegung des Anschriftsbegriffs im Licht der Funktion der Rechnung im Mehrwertsteuersystem nicht gerechtfertigt.

39.

Wie der Gerichtshof festgestellt hat, weist die Rechnung das Geschäft nach und ermöglicht es der Steuerverwaltung, erstens die Entrichtung und Anmeldung des vom Rechnungsaussteller geschuldeten Steuerbetrags und zweitens das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts des steuerpflichtigen Empfängers der Waren oder Dienstleistungen zu kontrollieren (13). Somit ist die Rechnung für den Empfänger der wesentliche Nachweis für sein Recht auf Vorsteuerabzug.

40.

Die Verpflichtung nach Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Nennung der Anschrift des Ausstellers in der Rechnung ist im Licht dieser zweifachen Funktion der Rechnung zu verstehen. Die Angabe der Anschrift des Ausstellers in der Rechnung dient – zusammen mit seinem Namen und seiner Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer – dem Zweck, eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und einem konkreten Wirtschaftsteilnehmer herzustellen (14). Es gestattet also die Identifizierung des Rechnungsausstellers.

41.

Diese Identifizierung ist für die Steuerverwaltung wesentlich, um die notwendigen Prüfungen durchzuführen, ob der Mehrwertsteuerbetrag erklärt und entrichtet ist (15). Die Identifizierung erlaubt wiederum auch dem Steuerpflichtigen, zu klären, ob der Aussteller steuerpflichtig im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften ist.

42.

Vor diesem Hintergrund kann ich nicht die von der österreichischen und der deutschen Regierung geäußerte Ansicht teilen, dass tatsächliche wirtschaftliche Aktivitäten oder eine reale Präsenz des Geschäfts des Unternehmers an der in der Rechnung angegebenen Anschrift notwendig seien, damit der Rechnungsteller zutreffend identifiziert werden könne und um ihn zu erreichen. Allerdings muss die Rechnung nach Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie außerdem einige weitere Angaben enthalten, die diesem Zweck dienen. Unter diesen ist die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer desjenigen, der die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat, von besonderer Bedeutung. Diese Nummer kann von den Behörden leicht überprüft werden. Zudem kann sie auch von jedem anderen überprüft werden, auch online.

43.

Es sollte bedacht werden, dass Unternehmen, um eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu erhalten, ein Registrierungsverfahren durchlaufen müssen, bei dem sie an Ort und Stelle ein Mehrwertsteuer-Registrierungsformular mit entsprechenden Belegen und Unterlagen einreichen müssen. Die Mitgliedstaaten haben nach den Mehrwertsteuervorschriften bestimmte Daten zu speichern (16). Demgemäß haben die Mitgliedstaaten eine Vielfalt von Informationen in Bezug auf alle Wirtschaftsteilnehmer zu sammeln, denen eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde (17). Sie sind eindeutig nicht – ausschließlich oder besonders – auf die Anschrift in einer Rechnung angewiesen, um den Aussteller zu identifizieren und zu bestimmen, wo und wie er erreicht werden kann.

4. Auslegung im Licht der heutigen Gegebenheiten

44.

Viertens überzeugt, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, angesichts der heutzutage bestehenden unterschiedlichen Arten, wie Geschäfte organisiert und wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden, das Erfordernis der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit (oder alternativ des Vorhandenseins von Geschäftsräumen) an der in der Rechnung angegebenen Anschrift nicht. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die jüngsten Entwicklungen in der Wirtschaft, wie sie sich etwa aus dem elektronischen Handel, der gemeinsamen Nutzung von Büroräumen und der Telearbeit ergeben.

45.

Angesichts dieser Entwicklungen ist es bisweilen schwierig, eine wirtschaftliche Tätigkeit einem bestimmten Ort zuzuordnen. Wie Herr Butin in seinen Schriftsätzen anführt, kann heutzutage ein An- und Verkaufsgeschäft auf einer Internetplattform einzig mit einem Computer und einem Internetanschluss von nahezu überall auf der Welt aus betrieben werden.

46.

Daher wäre das Erfordernis, an der in der Rechnung angegebenen Anschrift eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben (oder dort Geschäftsräume zu haben) bei Unternehmen problematisch, die ihr Geschäft ganz oder hauptsächlich nicht von einem bestimmten Ort aus betreiben.

47.

Es kann nicht gesagt werden, dass diese „Abtrennung“ der Geschäftsräume von einem bestimmten Ort ein neuartiges Phänomen sei, das der Unionsgesetzgeber in der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer derzeit geltenden Fassung nicht berücksichtigt hätte. Die Mehrwertsteuerrichtlinie wurde 2006 neu gefasst, zu einem Zeitpunkt, als der Prozess der Digitalisierung die Wirtschaft der Europäischen Union bereits nachhaltig geprägt hatte. Tatsächlich sind in einer Reihe von Vorschriften dieser Richtlinie Fragen wie z. B. elektronische Kommunikation und elektronisch erbrachte Dienstleistungen geregelt (18).

5. Auslegung unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs

48.

Fünftens ist, wie das vorlegenden Gericht selbst bemerkt hat, die bisher übliche Auslegung des UStG schwerlich mit der aktuellen Rechtsprechung des Gerichtshofs und insbesondere mit dem Urteil PPUH Stehcamp (19) vereinbar.

49.

In dieser Rechtssache hat der Gerichtshof entschieden, dass der Kläger zum Vorsteuerabzug aufgrund von Rechnungen berechtigt war, die nach Ansicht des nationalen Gerichts von einem nicht existenten Unternehmer ausgestellt war. Bei der Sachverhaltsbeurteilung hatte das nationale Gericht bemerkt, dass sich das Gebäude, in dem sich nach den Angaben im Handelsregister der registrierte Gesellschaftssitz des Unternehmers befand, in einem „heruntergekommenen Zustand“ befunden habe. Der Gerichtshof war jedoch der Ansicht, dass der Umstand, dass am Gesellschaftssitz keine Aktivität ausgeübt werden konnte, „nicht ausschließt, dass diese Tätigkeit an anderen Orten als dem Gesellschaftssitz ausgeführt wurde. Insbesondere wenn die in Rede stehende wirtschaftliche Tätigkeit aus Lieferungen von Gegenständen besteht, die im Rahmen mehrerer aufeinanderfolgender Verkäufe bewirkt werden, kann sich der erste Erwerber und Weiterverkäufer dieser Gegenstände darauf beschränken, dem ersten Verkäufer die Anweisung zu geben, die betreffenden Gegenstände direkt zum zweiten Erwerber zu transportieren ..., ohne notwendigerweise selbst über die Mittel zur Lagerung und zum Transport zu verfügen, die unabdingbar sind, um die Lieferung der fraglichen Gegenstände zu bewirken.“ (20)

50.

Dieses Urteil spricht für die Ansicht, dass für Empfänger von Gegenständen oder Dienstleistungen eine wirtschaftliche Tätigkeit an der in der Rechnung angegebenen Anschrift keine Voraussetzung für ihr Recht auf Vorsteuerabzug ist. Es reicht somit aus, dass der Lieferer oder Erbringer zügig und erfolgreich unter dieser Anschrift erreicht werden kann.

51.

Entgegen den Erklärungen der deutschen und der österreichischen Regierung steht das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Planzer Luxembourg dieser Auffassung nicht entgegen (21).

52.

In dieser Rechtssache ging es um eine andere Rechtsfrage als in der vorliegenden Rechtssache. In der Rechtssache Planzer Luxembourg wurde der Gerichtshof um Aufschluss über die Frage gebeten, ob ein Unternehmen tatsächlich in der Europäischen Union ansässig sei. Hierzu legte der Gerichtshof u. a. die Begriffe „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ und „feste Niederlassung“ im Sinne der Dreizehnten Richtlinie aus (22). Die vom Gerichtshof in dieser Rechtssache angeführten Kriterien, auf die sich die deutsche und die österreichische Regierung beziehen, sind daher relevant für die Feststellung, ob ein Unternehmen tatsächlich in der Europäischen Union ansässig ist, können aber kein zweckdienliches Auslegungskriterium dafür darstellen, welche Anschrift in der Rechnung angegeben werden kann.

53.

Aufgrund dessen schlage ich vor, die erste Frage in der Rechtssache C-374/16 und die ersten beiden Fragen in der Rechtssache C-375/16 dahin gehend zu beantworten, dass Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug davon abhängt, dass in der Rechnung die Adresse, an der der Aussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, angegeben ist.

C. Die zweite Frage in der Rechtssache C-374/16 und die dritte Frage in der Rechtssache C-375/16

54.

Die zweite Frage in der Rechtssache C-374/16 und die dritte Frage in der Rechtssache C-375/16 beziehen sich auf die Folgen, die sich aus dem guten Glauben des Steuerpflichtigen hinsichtlich der formellen Richtigkeit von Rechnungen anderer Steuerpflichtiger ergeben. Im Wesentlichen möchte das vorlegende Gericht Aufschluss über die Frage erlangen, wie ein Steuerpflichtiger sich auf seinen guten Glauben berufen können sollte, wenn die in der Rechnung angegebene Anschrift unvollständig oder fehlerhaft ist.

55.

Da diese Fragen auf der Prämisse beruhen, dass ein Steuerpflichtiger an der in der Rechnung angegebenen Anschrift eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben muss, braucht angesichts der vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage in der Rechtssache C-374/16 und der ersten beiden Fragen in der Rechtssache C-375/16 hierauf nicht weiter eingegangen zu werden.

56.

Für den Fall, dass der Gerichtshof die vorherigen Fragen anders als vorgeschlagen beantwortet, werde ich die mit diesen Fragen angesprochenen Themen jedoch trotzdem behandeln. Ich werde insbesondere beleuchten, ob und, falls ja, wie ein Steuerpflichtiger in der Lage sein sollte, sich auf seinen guten Glauben hinsichtlich der formellen Richtigkeit der Anschrift des Rechnungsausstellers zu berufen, wenn die Behörde feststellt, dass der Aussteller möglicherweise in Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten verwickelt ist.

1. Guter Glaube an die Unversehrtheit der Rechnung

57.

Das Thema Steuerhinterziehung oder Unregelmäßigkeiten scheint in den vorliegenden Rechtssachen von Belang zu sein, da sich aus beiden Vorlagebeschlüssen Fragen hinsichtlich der betrügerischen Natur der Rechnungsstellung durch den Aussteller oder in Bezug auf die mit

diesen Rechnungen verbundenen Umsätze ergeben haben.

58.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Gerichtshof unlängst im Urteil PPUH Stehcamp entschieden hat, dass ein Steuerpflichtiger sein Recht auf Vorsteuerabzug verliert, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Sind hingegen die materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt, ist es mit der Mehrwertsteuerrichtlinie 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 dieses Rechts zu sanktionieren“ (23). Hierin kommt im Unionsrecht der vom vorlegenden Gericht genannte Grundsatz des „guten Glaubens“ bzw. „Vertrauensschutzes“ zum Ausdruck.

59.

Demzufolge kann einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert werden, wenn nachgewiesen ist, dass er leichtsinnig und ohne die von einem verständigen Wirtschaftsteilnehmer zu erwartende Sorgfalt zu beachten gehandelt hat (24). Natürlich hängt es wesentlich von den jeweiligen Umständen ab, welche Maßnahmen im konkreten Fall vernünftigerweise von einem Steuerpflichtigen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass Umsätze nicht in einen Betrug oder Missbrauch einbezogen sind (25). Es ist jedoch unangemessen, einen Steuerpflichtigen zu verpflichten, ausführliche und zeitaufwendige Überprüfungen hinsichtlich der Genauigkeit und Richtigkeit der formellen Angaben in jeder Rechnung aller seiner Lieferanten durchzuführen. Dies wäre weder unter praktischen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten durchführbar.

60.

Außerdem hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass es „grundsätzlich Sache der Steuerbehörden [ist], bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen“ (26).

61.

Natürlich kann man von einem Steuerpflichtigen bei konkreten Hinweisen auf eine Steuerhinterziehung oder einen Missbrauch erwarten, bestimmte zusätzliche Auskünfte hinsichtlich seines Lieferanten einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen (27). Jedoch können auch in diesem Fall die Steuerbehörden nicht den Steuerpflichtigen aufgrund der Gefahr einer Verweigerung des Vorsteuerabzugsrechts verpflichten, komplexe und weitreichende Nachprüfungen anzustellen und so ihre eigenen Kontrollaufgaben praktisch auf ihn übertragen (28). So ist es beispielsweise nicht denkbar, von einem Steuerpflichtigen die Prüfung zu verlangen, ob die Anschrift eines Lieferanten auf einer Rechnung den Ort bezeichnet, an dem der Lieferer tatsächlich seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt oder Geschäftsräume hat oder ob der Lieferer von Rechts wegen oder tatsächlich an dieser Anschrift seinen Sitz hat.

62.

Das Recht auf Vorsteuerabzug kann demnach verweigert werden, wenn der Steuerpflichtige nicht guten Glaubens hinsichtlich einer damit verbundenen Steuerhinterziehung oder eines entsprechenden Missbrauchs war (weil er hiervon wusste oder hätte wissen können). Hervorzuheben ist jedoch, dass dies unabhängig davon gilt, ob die formellen Voraussetzungen bei den Rechnungen über diese Umsätze erfüllt sind.

63.

Anders gesagt können unter bestimmten Umständen nur dann komplexere Anforderungen an die Sorgfaltspflichten eines Steuerpflichtigen gestellt und damit eine Verpflichtung zu erhöhter Vorsicht bei seinen Geschäftsbeziehungen zu einem Lieferer angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige von möglichen Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten des Lieferanten wusste oder hätte wissen müssen. Diese Pflicht kann hingegen nicht allein damit begründet werden, dass die in einer Rechnung enthaltene Anschrift unvollständig, fehlerhaft oder nicht echt ist. Zum einen ist es, sofern der Fehler nicht offensichtlich ist, schwierig, die Richtigkeit der Anschrift zu ermitteln. Zum anderen kann ein Fehler auch einfach ein von einem Steuerpflichtigen schwerlich zu bemerkendes Versehen sein.

64.

Daher steht die Rechtsprechung einer Auslegung der Mehrwertsteuervorschriften wie der vom vorlegenden Gericht vorgeschlagenen entgegen, nach der ein Vorsteuerabzug, wenn dessen formelle Voraussetzungen nicht erfüllt sind, nur dann zu gewähren wäre, wenn der Steuerpflichtige jede vernünftigerweise von ihm zu erwartende Maßnahme getroffen hat, um sich von der Richtigkeit des Inhalts der Rechnung zu überzeugen. Diese Auslegung würde faktisch eine erhebliche Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug bedeuten, die von den Mehrwertsteuervorschriften nicht gedeckt wäre.

65.

Diese Auslegung würde auch eine unangemessene Verlagerung der Beweislast auf den Rechnungsempfänger hinsichtlich einer möglichen Verwicklung in die Steuerhinterziehung oder Kenntnis von dieser bewirken. In Anknüpfung an Nr. 60 oben weise ich darauf hin, dass es nach dem Gerichtshof „Sache der Steuerverwaltung [ist], die die Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers der Rechnung festgestellt hat, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne vom Rechnungsempfänger ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern, darzulegen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war“ (29). In diesem Zusammenhang ist auch zu bemerken, dass es für den Steuerpflichtigen nicht immer leicht sein dürfte, hinreichend nachzuweisen, dass er, wie es das vorlegende Gericht in der Rechtssache C-375/16 formuliert hat „alles getan hat, was von ihm zumutbarerweise verlangt werden kann, um die Richtigkeit der Rechnungsangaben zu überprüfen“.

66.

Entgegen der Ansicht des vorlegenden Gerichts bedeutet dies nicht, dass die formellen Voraussetzungen des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie damit bedeutungslos würden. Wie die Kommission zutreffend ausgeführt hat, können Mitgliedstaaten, selbst wenn die Erfüllung all dieser Voraussetzungen für die Gewährung des Vorsteuerabzugs nicht unerlässlich ist, den Steuerpflichtigen zwingen, die Rechnungen zu vervollständigen bzw. zu berichtigen, und Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung der formellen Voraussetzungen vorsehen, sofern diese

Maßnahmen nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um das Ziel einer genauen Erhebung der Mehrwertsteuer und der Vermeidung der Steuerhinterziehung zu erreichen, und die Neutralität der Mehrwertsteuerregelung nicht in Frage stellen (30).

2. Effektiver gerichtlicher Rechtsschutz in Bezug auf das Recht auf Vorsteuerabzug

67.

In der Rechtssache C-374/16 hat das vorlegende Gericht außerdem die Frage aufgeworfen, ob die Tatsache, dass die Klägerin ihr Vorsteuerabzugsrecht nur in einem gesonderten Billigkeitsverfahren geltend machen kann, unter Beachtung des Effektivitätsgebots mit Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts kann die Klägerin nach den nationalen Vorschriften ihren guten Glauben oder Vertrauensschutzgesichtspunkte nicht im Rahmen des normalen Steuerfestsetzungsverfahrens geltend machen, sondern müsse hierfür ein gesondertes Verfahren anstrengen.

68.

Da die Angabe einer Briefkastenanschrift dem Art. 226 Abs. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie genügt, hat diese Frage keinerlei Bedeutung für das Ausgangsverfahren. Wenn mein Verständnis zutreffend ist, sollten die Kläger der Ausgangsverfahren vielmehr im normalen Steuerfestsetzungsverfahren den Vorsteuerabzug geltend machen können, ohne auf das gesonderte Billigkeitsverfahren zurückgreifen zu müssen.

69.

Jedenfalls werde ich diese Frage dennoch hier behandeln für den Fall, dass einige der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechnungen aus anderen Gründen nicht den formellen Voraussetzungen des Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprechen.

70.

Nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie ist es Sache der Mitgliedstaaten, innerstaatliche Verfahren zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug einzurichten, wenn hierfür keine unionsrechtlichen Vorschriften bestehen. Hierbei ist es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die für die Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug zuständigen Behörden zu bestimmen und die Modalitäten der Verfahren zu regeln, die den Schutz der dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen. Diese Regelungen dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz) (31).

71.

Bezüglich des Effektivitätsgrundsatzes hat der Gerichtshof befunden, dass die Frage, ob eine nationale Verfahrensvorschrift die Ausübung der dem Einzelnen aus der Unionsrechtsordnung erwachsenden Rechte unmöglich macht oder übermäßig erschwert, unter Berücksichtigung der Stellung dieser Vorschrift im gesamten Verfahren, des Verfahrensablaufs und der Besonderheiten des Verfahrens vor den verschiedenen nationalen Stellen zu prüfen ist. Dabei sind die Grundsätze zu berücksichtigen, die dem nationalen Rechtssystem zugrunde liegen, wie z. B. der Schutz der Verteidigungsrechte, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der ordnungsgemäße Ablauf

des Verfahrens (32). Es ist grundsätzlich Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob die nationalen Maßnahmen mit diesen Grundsätzen unter Berücksichtigung aller Umstände der Rechtssache vereinbar sind (33).

72.

Vorliegend verfügt der Gerichtshof nicht über hinreichend detaillierte Informationen zu dem besonderen Billigkeitsverfahren (und zu den Unterschieden zwischen diesem Verfahren und dem normalen Steuerfestsetzungsverfahren), um entscheiden zu können ob nationale Verfahrensvorschriften wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden den Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprechen. Daher ist es nach der oben angeführten Rechtsprechung Sache des vorlegenden Gerichts, im Licht der in der Rechtsprechung des Gerichtshofs genannten Grundsätze zu entscheiden, ob das Recht eines Steuerpflichtigen, seinen guten Glauben hinsichtlich der formellen Richtigkeit einer Rechnung geltend zu machen, in einem Verfahren wie dem gesonderten Billigkeitsverfahren nach den §§ 163 und 227 AO effektiv geschützt ist.

73.

Bei seiner Würdigung sollte das vorlegende Gericht meines Erachtens besonders berücksichtigen, ob das gesonderte Verfahren hinsichtlich seiner Länge, Komplexität und der damit verbundenen Kosten unverhältnismäßige Schwierigkeiten für den Steuerpflichtigen mit sich bringt. Solche Schwierigkeiten sind sicherlich umso wichtiger, wenn der Steuerpflichtige bei Klagen, die im Wesentlichen dieselben oder miteinander zusammenhängende Rechtsfragen bzw. dieselben oder miteinander zusammenhängende Umsätze betreffen, gezwungen ist, parallel zwei oder mehr gerichtliche Verfahren anzustrengen (34).

74.

Auch wenn ich hier keine genaueren Hinweise geben kann, sehe ich mich doch gezwungen, angesichts bestimmter Angaben im Vorlagebeschluss meine Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit der in Rede stehenden nationalen Verfahrensvorschriften mit dem Unionsrecht zu äußern. Das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug ergibt sich aus der Mehrwertsteuerrichtlinie und nicht aus Billigkeitserwägungen. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffenden Rechnungen vollständig Art. 226 dieser Richtlinie entsprechen.

75.

Anders gesagt haben die Behörden auch in diesen Fällen kein Ermessen hinsichtlich der Frage, ob dem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug zu gewähren ist. Demgemäß sehe ich aus verfahrensrechtlicher Sicht keinen wesentlichen Unterschied zwischen der Situation eines Steuerpflichtigen, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn die formellen Anforderungen an die Rechnungen erfüllt sind, und der Situation, in der diese Person ein solches Recht hat, trotzdem diese Anforderungen nicht erfüllt sind. Ich sehe keinen Grund, warum ein Steuerpflichtiger nicht berechtigt sein sollte, ein solches Recht im Rahmen des normalen Steuerfestsetzungsverfahrens geltend zu machen.

76.

Hierüber zu entscheiden ist jedoch Sache des nationalen Gerichts.

77.

Aufgrund dessen schlage ich vor, die zweite Frage in der Rechtssache C-374/16 und die dritte Frage in der Rechtssache C-375/16 dahin gehend zu beantworten, dass Art. 168 Buchst. a in

Verbindung mit Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie bei zutreffender Auslegung nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, wonach, wenn die formellen Rechnungsanforderungen nicht erfüllt sind, der Vorsteuerabzug nur gewährt wird, wenn der Steuerpflichtige nachweist, alles getan zu haben, was von ihm zumutbarerweise verlangt werden kann, um sich von der Richtigkeit der Rechnungsangaben zu überzeugen. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob die nationalen Verfahrensbestimmungen, nach denen der Steuerpflichtige seinen guten Glauben an die Unversehrtheit der Rechnung geltend machen kann, mit dem Effektivitätsgebot insbesondere unter Berücksichtigung von Länge, Komplexität und Kosten der betreffenden Verfahren vereinbar sind.

V. Ergebnis

78.

Im Ergebnis schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof (Deutschland) zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

—

Art. 226 Nr. 5 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) steht nationalen Rechtsvorschriften entgegen, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug davon abhängt, dass in der Rechnung die Adresse, an der der Aussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, angegeben ist.

—

Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie steht nationalen Rechtsvorschriften entgegen, wonach, wenn die formellen Rechnungsanforderungen nicht erfüllt sind, der Vorsteuerabzug nur gewährt wird, wenn der Steuerpflichtige nachweist, alles getan zu haben, was von ihm zumutbarerweise verlangt werden kann, um sich von der Richtigkeit der Rechnungsangaben zu überzeugen.

—

Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob die nationalen Verfahrensbestimmungen, nach denen der Steuerpflichtige seinen guten Glauben an die Unversehrtheit der Rechnung geltend machen kann, mit dem Effektivitätsgebot insbesondere unter Berücksichtigung von Länge, Komplexität und Kosten der betreffenden Verfahren vereinbar sind.

(1) Originalsprache: Englisch.

(2) ABl. 2006, L 347, S. 1.

(3) In intertemporaler Hinsicht auf die Rechtssache C-374/16 anzuwenden ist die Vorschrift in ihrer Fassung vor der Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie im Jahr 2010. Diese Änderung ist jedoch für die vorliegenden Verfahren unerheblich, da sie keine Auswirkungen auf die Pflicht nach Art. 226 der Richtlinie zur Angabe der Anschrift in Rechnungen hatte.

(4) Urteil vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 19).

(5) Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 49).

(6) Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 28).

(7) Vgl. Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 29).

(8) Vgl. Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(9) Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 38).

(10) Vgl. insoweit Urteile vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, Rn. 25), und vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, Rn. 40 und 41).

(11) Vgl. entsprechend Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/Polen (C?678/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:358, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(12) Nach dieser Vorschrift gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt (Hervorhebung nur hier).

(13) Vgl. insoweit Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, Rn. 27, unter Bezugnahme auf die Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in derselben Rechtssache, EU:C:2016:101).

(14) Vgl. insoweit Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, Rn. 34 und 35).

(15) Vgl. insoweit Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, Rn. 34).

(16) Vgl. insbesondere Art. 17 Abs. 1 Buchst. b der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (Neufassung) (ABl. 2010, L 268, S. 1). Nach dieser Bestimmung müssen von den Mitgliedstaaten in elektronischen Systemen unter anderem „Angaben zur Identität, Tätigkeit, Rechtsform und Anschrift der Personen, denen eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde, und die in Anwendung des Artikels 213 der Richtlinie 2006/112/EG erhoben werden, sowie der Zeitpunkt, zu dem die Nummer zugeteilt wurde“, gespeichert werden.

(17) Vgl. entsprechend Urteil vom 1. März 2012, Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, Rn. 48 und 49). Die nationalen Behörden können außerdem alle Informationen, die einer korrekten Mehrwertsteuerprüfung, der richtigen Mehrwertsteueranwendung, insbesondere bei Umsätzen innerhalb der Union, und der Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehung dienlich sein könnten, nach der Verordnung Nr. 904/2010 bei den Behörden anderer Mitgliedstaaten anfordern.

(18) Vgl. insbesondere Erwägungsgründe 46, 47, 56 und 57 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

(19) Vgl. Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719).

(20) Vgl. Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 35).

(21) Urteil von 28. Juni 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397).

(22) Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (ABl. 1986, L

326, S. 40).

(23) Vgl. Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 48 und 49).

(24) Vgl. insbesondere Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 65 und 66), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 24, 25 und 27), und vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, Rn. 25 und 26).

(25) Vgl. Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 51).

(26) Vgl. insbesondere Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 62).

(27) Vgl. Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 60), und vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 52).

(28) Vgl. Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 65), und vom 31. Januar 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, Rn. 62).

(29) Vgl. Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 50). Vgl. auch Urteil vom 6. Dezember 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, Rn. 43).

(30) Vgl. Urteil vom 15. September 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, Rn. 41 und 42) und Schlussanträge des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Senatex (C?518/14, EU:C:2016:91, Nr. 45).

(31) Urteil vom 12. Februar 2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, Rn. 26).

(32) Urteil vom 12. Februar 2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, Rn. 28).

(33) Urteil vom 12. Februar 2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, Rn. 27).

(34) Vgl. insoweit Urteil vom 15. April 2008, Impact, C?268/06, EU:C:2008:223, Rn. 51).