

Rechtssache C-288/19
Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

9. April 2019

Vorlegendes Gericht:

Finanzgericht des Saarlandes (Deutschland)

Datum der Vorlageentscheidung:

18. März 2019

Klägerin:

QM

Beklagter:

Finanzamt Saarbrücken

[OMISSIS]

FINANZGERICHT DES SAARLANDES

BESCHLUSS

In dem Rechtsstreit

QM

– Klägerin –

[OMISSIS]

gegen

Finanzamt Saarbrücken, [OMISSIS]

– Beklagter –

wegen Umsatzsteuer 2013 und 2014

hat der I. Senat des Finanzgerichts des Saarlandes [OMISSIS]

am 18. März 2019 beschlossen:

Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL dahin auszulegen, dass mit „Vermietung eines Beförderungsmittels an Nichtsteuerpflichtige“ auch die Überlassung eines dem Unternehmen eines Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs (Firmenfahrzeug) [Or. 2] an sein Personal zu verstehen ist, wenn dieses dafür kein Entgelt leistet, das nicht in seiner (teilweisen) Arbeitsleistung besteht, also keine Zahlung erbringt, keinen Teil seiner Barvergütung dafür verwendet und auch nicht nach einer Vereinbarung zwischen den Parteien, wonach der Anspruch auf Nutzung des Firmenfahrzeugs mit dem Verzicht auf andere Vorteile verbunden ist, zwischen verschiedenen vom Steuerpflichtigen angebotenen Vorteilen wählt?

Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Der Beschluss ergeht unanfechtbar. [Or. 3]

Gründe

1. I. Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

Die Klägerin ist eine Aktiengesellschaft luxemburgischen Rechts (S. A.), die ihren Sitz in ... im Großherzogtum Luxemburg hat. Sie überlässt zwei in ihrem Unternehmen in Luxemburg tätigen Mitarbeitern, die ihren Wohnsitz in Deutschland haben, jeweils ein zu ihrem Unternehmensvermögen gehörendes Firmenfahrzeug auch für Privatfahrten. Von einem der beiden Mitarbeiter behielt sie in den Streitjahren eine Beteiligung an den Kosten des ihm überlassenen Dienstwagens vom Gehalt ein (5.688 € p.a.). Die Klägerin ist in Luxemburg im sogenannten „vereinfachten Besteuerungsverfahren“ registriert, in dem keine Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Sie hat demzufolge für die Kosten betreffend die beiden Dienstwagen keine Vorsteuer in Anspruch genommen; im Gegenzug fand durch das vereinfachte Besteuerungsverfahren in Luxemburg auch keine Besteuerung der Fahrzeugüberlassung an die Arbeitnehmer statt.

- Die Klägerin ließ sich im November 2014 wegen der Fahrzeugüberlassung in Deutschland beim für die deutsche Besteuerung von in Luxemburg ansässigen Unternehmen zuständigen Beklagten umsatzsteuerlich registrieren. In ihren am 27. Juli 2015 beim Beklagten eingegangenen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre meldete die Klägerin für diese Fahrzeugüberlassung ab 2013 zu 19 % steuerpflichtige sonstige Leistungen in Höhe von 7.904 € (2013) bzw. 20.767 € (2014) und die darauf entfallende Umsatzsteuer an. Der Beklagte stimmte dem zu. Eingehend am 30. Juli 2015 legte die Klägerin Einspruch gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen für beide Jahre ein, den der Beklagte mit

zusammengefasster [Or. 4] Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2016 als unbegründet zurückwies.

3. Am 2. Juni 2016 hat die Klägerin Klage erhoben, mit der sie begehrt, die Umsatzsteuer für 2013 und 2014 auf null Euro festzusetzen.
4. Sie ist der Ansicht, dass die Voraussetzungen für die Umsatzbesteuerung der Dienstwagenüberlassung in Deutschland nicht vorlägen.

Die Überlassung der Dienstwagen erfolge nicht gegen Entgelt im Sinne der EU-Vorgaben, da das Personal weder eine Zahlung leiste, noch einen Teil seiner Barvergütung aufwenden oder aber gemäß einer Vereinbarung zwischen den Parteien, wonach der Anspruch auf die Nutzung dieser Gegenstände mit dem Verzicht auf andere Vorteile verbunden sei, zwischen verschiedenen vom Arbeitgeber angebotenen Vorteilen wählen müsse. Allein die Tatsache, dass der Beschäftigte für den Arbeitgeber tätig und ertragsteuerlich die Nutzung als Einkommen zu besteuern sei, stelle keine Nutzung gegen Entgelt dar.

Soweit bei einem der beiden Beschäftigten der Klägerin eine Beteiligung an den Kosten durch Lohninbehalt erfolge, sei von einer (nur) teilweise entgeltlichen Leistung auszugehen. Die Umsatzsteuer sei nur auf das Teilentgelt zu entrichten; für den Ansatz einer Mindestbemessungsgrundlage bleibe kein Raum.

Es könne auch nicht von einer Vermietungsleistung ausgegangen werden. Nach der aktuellen EuGH-Rechtsprechung sei die Zurverfügungstellung von unternehmerischem Vermögen für private Zwecke, ohne dass vom Begünstigten ein in Geld zu entrichtender Mietzins verlangt werde, nicht als steuerbefreite Vermietung, sondern [Or. 5] als unentgeltliche Wertabgabe nach Art. 26 Absatz 1 Buchstabe a MwStSystRL zu qualifizieren. Auch zivilrechtlich sei die Überlassung eines Firmenfahrzeugs nach Arbeitsrecht und nicht nach Mietrecht zu würdigen, denn sie habe Vergütungscharakter, stehe im Synallagma mit dem Arbeitsverhältnis und sei durch dessen Fortbestand bedingt. Nach der Rechtsprechung des BFH sei die Dienstwagenüberlassung ein untrennbarer Bestandteil der Vergütung von Führungskräften. Der Beklagte hingegen berufe sich hinsichtlich der Entgeltlichkeit auf die BMF-Schreiben vom 27. August 2004 und vom 5. Juni 2014, wonach aus der einkommensteuerlichen Wertung der Dienstwagengestellung auf ein Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne geschlossen werde. Dem stehe die fast einstimmige Auffassung des Mehrwertsteuerausschusses in seinen Leitlinien aus der 101. Sitzung vom 20. Oktober 2014 entgegen.

Die Besteuerung in Deutschland sei auch vor dem Hintergrund ungerechtfertigt, dass die luxemburgische Finanzverwaltung denselben Sachverhalt als unentgeltliche Wertabgabe einstuft und grundsätzlich besteuere. Allein weil die Klägerin in Luxemburg in dem vereinfachten Besteuerungsverfahren registriert sei, könnten weder Vorsteuer auf die Fahrzeug-Aufwendungen geltend gemacht werden, noch würde die unentgeltliche Wertabgabe besteuert. Dies sei mit der

Kleinunternehmerregelung in § 19 Abs. 1 UStG vergleichbar. Wäre die Klägerin als Kleinunternehmerin in Deutschland ansässig, würde die Umsatzsteuer für die hier streitigen Umsätze nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben.

5. Der Beklagte beantragt, die Klage als unbegründet abzuweisen.

Er begründet dies damit, die Überlassung der Dienstfahrzeuge an Arbeitnehmer sei als entgeltliche Dienstleistung in Gestalt der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln zu qualifizieren. Nach [Or. 6] den Vorgaben des Bundesministeriums der Finanzen im Umsatzsteueranwendungserlass und den maßgeblichen BMF-Schreiben sei die Überlassung eines Fahrzeugs durch einen Unternehmer an sein Personal zur privaten Nutzung als entgeltliche sonstige Leistung zu qualifizieren, wobei das Entgelt regelmäßig in der anteiligen Arbeitsleistung, die der Arbeitnehmer für die Privatnutzung des Fahrzeugs erbringe, bestehe. Dies gelte stets dann, wenn das Fahrzeug – wie vorliegend – dem Arbeitnehmer für eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur privaten Nutzung überlassen werde. Entgegen der Auffassung der Klägerin bestätige die Leitlinie des Mehrwertsteuerausschusses vom 20. Oktober 2014 dieses Ergebnis. Denn danach komme es nicht darauf an, ob die Leistung entgeltlich oder unentgeltlich erfolge. Dass das Großherzogtum Luxemburg der verabschiedeten Leitlinie nicht zugestimmt habe, bei der Fahrzeugüberlassung von einer unentgeltlichen Leistung ausgehe und diese – entsprechend einer dem § 3f UStG vergleichbaren Regelung – an dem Ort des leistenden Unternehmers, somit in Luxemburg, besteuere, widerspreche der Mehrheitsmeinung im Mehrwertsteuerausschuss [OMISSIS].

II.

6. Der Senat setzt das Verfahren in analoger Anwendung des § 74 FGO aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gem. Art. 267 Unterabsatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) die im Tenor gestellte Frage zur Vorabentscheidung vor.

1. Rechtliche Grundlagen

a) Nationale Vorschriften [Or. 7]

7. Für die Beurteilung des Streitfalls sind die folgenden Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRL-UmsG) vom 26. Juni 2013 (BGBl. I 2013, 1809) maßgebend:
8. Umsatzsteuergesetz
- § 1 Steuerbare Umsätze

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. [...]

9. § 3 Lieferung, sonstige Leistung

...

(9a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt

1. die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen; [...]

2. die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

10. Für die Ortsbestimmung einer sonstigen Leistung gilt:

§ 3a UStG Ort der sonstigen Leistung

(1) Eine sonstige Leistung wird vorbehaltlich der Absätze 2 bis 8 und der §§ 3b, 3e und 3f an dem Ort ausgeführt, von dem **[Or. 8]** aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

(2) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Absätze 3 bis 8 und der §§ 3b, 3e und 3f an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend bei einer sonstigen Leistung an eine ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, und bei einer sonstigen Leistung an eine juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist; dies gilt nicht für sonstige Leistungen, die ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt sind.

(3) Abweichend von den Absätzen 1 und 2 gilt mit Wirkung vom 30. Juni 2013:
[...]

2. Die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels wird an dem Ort ausgeführt, an dem dieses Beförderungsmittel dem Empfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Als kurzfristig im Sinne des Satzes 1 gilt eine Vermietung über einen ununterbrochenen Zeitraum

- a) von nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen,
- b) von nicht mehr als 30 Tagen bei anderen Beförderungsmitteln. **[Or. 9]**

Die Vermietung eines Beförderungsmittels, die nicht als kurzfristig im Sinne des Satzes 2 anzusehen ist, an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, wird an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat.

[...]

11. § 3f Ort der unentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen
Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b und sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9a werden an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Werden diese Leistungen von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als Ort der Leistungen.

b) Unionsrecht

12. Unionsrechtlich sind die folgenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Richtlinie 2006/112/EG – kurz MwSt-SystRL [OMISSIS]) in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 [OMISSIS] von Bedeutung:

13. Art. 2

(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

[...]

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im **[Or. 10]** Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt; [...]

14. Art. 24

(1) Als „Dienstleistung“ gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist. [...]

15. Art. 26

- (1) Einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sind folgende Umsätze:
- a) Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat;
 - b) Unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.
- (2) Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von Absatz 1 vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

16. Art. 45

Als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. [...]

17. Art. 56

- (1) Als Ort der Vermietung eines Beförderungsmittels über einen kürzeren Zeitraum gilt der Ort, an dem das Beförderungsmittel [Or. 11] dem Dienstleistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird.
- (2) Als Ort der Vermietung eines Beförderungsmittels an Nichtsteuerpflichtige, ausgenommen die Vermietung über einen kürzeren Zeitraum, gilt der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. [...]
- (3) Als „kürzerer Zeitraum“ im Sinne der Absätze 1 und 2 gilt der Besitz oder die Verwendung des Beförderungsmittels während eines ununterbrochenen Zeitraums von nicht mehr als 30 Tagen und bei Wasserfahrzeugen von nicht mehr als 90 Tagen.

2. Entscheidungserheblichkeit

18. Die Entscheidung des Rechtsstreits hängt davon ab, wie Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL auszulegen ist. Ist unter der „Vermietung eines Beförderungsmittels“ in diesem Sinne nämlich auch die Überlassung eines dem Unternehmen eines Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs (Firmenfahrzeug) an sein Personal zu verstehen, ohne dass dieses dafür ein Entgelt leistet, das nicht in seiner (teilweisen) Arbeitsleistung besteht, so bestimmt sich der Ort der Leistung bei einer nicht kurzfristigen Vermietung – eine kurzfristige Vermietung

scheidet vorliegend evident aus – nach dem Wohnsitz des Personals, der im Streitfall in der Bundesrepublik Deutschland belegen ist.

19. Ist hingegen diese Überlassung eines Firmenwagens, wie sie dem Streitfall zugrunde liegt, nicht als Vermietung eines Beförderungsmittels i.S.v. Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL anzusehen, wäre sie nach geltendem Unionsrecht entweder als entgeltliche Dienstleistung i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL an einen Nichtsteuerpflichtigen oder aber als eine einer entgeltlichen Dienstleistung nach [Or. 12] Art. 26 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL gleichgestellte Leistung gem. Art. 45 MwStSystRL an dem Ort erbracht, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, vorliegend also in Luxemburg, so dass eine Besteuerung durch den Beklagten nicht zu erfolgen hätte.
20. Im Hinblick auf die Frage der einheitlichen Behandlung des Ortes von Dienstleistungen, die in der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Personals (folglich auch der Firmenwagenüberlassung) bestehen, hat es zuletzt am 20. Oktober 2014 eine Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses gegeben (101. Sitzung), in der dieser entsprechende Leitlinien verabschiedete (Leitlinien aus der 101. Sitzung vom 20. Oktober 2014, Dokument H – taxud.c.1(2015)721834-832), die von den Mitgliedstaaten, insbesondere von dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland, nicht einheitlich verstanden werden; anders als Deutschland [OMISSIS] sieht Luxemburg in der Fahrzeugüberlassung, wie sie dem Streitfall zugrunde liegt, keine entgeltliche Vermietungsleistung, sondern eine entsprechend Art. 26 Abs. 1 Buchstabe a MwStSystRL einer entgeltlichen Leistung gleichstehende Dienstleistung, für die sich der Ort entsprechend Art. 45 MwStSystRL nach dem Sitz des Leistenden (Luxemburg) bemisst.
21. Dass es nach der Rechtsprechung des EuGH Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu prüfen, ob in einer bestimmten Situation davon ausgegangen werden kann, dass eine Vermietungsleistung vorliegt (vgl. EuGH vom 29. März 2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185, zur Frage, ob eine Vermietung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b MwStSystRL vorliegt, nachdem wesentliche [Or. 13] Grundsätze dazu in der Rechtssache Seeling – EuGH vom 8. Mai 2003, C-269/00, ECLI:EU:C:2003:254 – entschieden wurden), steht der Entscheidungserheblichkeit vorliegend nicht entgegen, da es zu der Frage der Vermietungsleistung nach Art. 56 MwStSystRL noch keine Entscheidung des EuGH gibt und da zudem die Frage zu klären ist, ob hiervon auch unentgeltliche Dienstleistungen, die entgeltlichen gleichgestellt werden, umfasst sind.
22. Solange die Auslegung des Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL durch die Mitgliedstaaten, vorliegend Deutschland und Luxemburg, uneinheitlich erfolgt, kann dies zu einer doppelten Besteuerung desselben Vorgangs in beiden Staaten führen. Dass dies im Streitfall nicht erfolgt, da die Klägerin in Luxemburg wie eine Kleinunternehmerin behandelt wird, steht dem Erfordernis der Klärung auf Grund der unterschiedlichen Rechtsauffassungen der Länder nicht entgegen; denn

die nach der Rechtsprechung des EuGH vom Mehrwertsteuersystem angelegte Gewährleistung völliger Neutralität der Mehrwertsteuer für die Unternehmer (vgl. EuGH vom 12. Februar 2009, C-515/07, Vereiniging Noordelijke, ECLI:EU:C:2009:88) dürfte nicht mehr gegeben sein, wenn die Ausgangsumsätze der Besteuerung in einem Mitgliedstaat unterliegen, die mit diesen Umsätzen im Zusammenhang stehenden Vorsteuern aber weder in diesem Staat noch in einem anderen Staat (vollständig) abgezogen werden können.

3. Rechtliche Würdigung des Senats

23. Der Senat ist der Ansicht, dass die Vorlagefrage zu verneinen ist. [Or. 14]

3.1. Die Umsatzbesteuerung der Firmenwagenüberlassung kann in Deutschland nur nach Maßgabe des § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung des AmtshilfeRLUmsG vom 26. Juni 2013 [OMISSIS] erfolgen. Mit Einführung dieser Norm hat der deutsche Gesetzgeber den mit Wirkung zum 1. Januar 2013 geänderten Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL, der einen nahezu gleichen Wortlaut hat, mit Wirkung ab 30. Juni 2013 in nationales Recht umgesetzt. Danach wird eine Vermietungsleistung eines Beförderungsmittels an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger, der weder Unternehmer ist noch eine juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, seinen Wohnsitz hat. Die Voraussetzungen der Norm sind betreffend die Empfängerseite im Streitfall erfüllt, da es sich bei dem Personal der Klägerin um Nichtunternehmer handelt, die in Deutschland wohnen. Dass die überlassenen Pkw Beförderungsmittel darstellen (vgl. Art. 38 Abs. 2 Buchstabe a Durchführungsverordnung [EU] Nr. 282/2011), steht ebenso außer Streit.

24. 3.2. Der Ort der Leistung kann nach Art. 56 MwStSystRL und dem damit korrespondierenden § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG nach Auffassung des Senats nur dann in Deutschland liegen, wenn es sich um eine entgeltliche Vermietungsleistung handelt. Hieran bestehen Zweifel.

25. 3.2.1. Das deutsche Umsatzsteuergesetz fordert für die Annahme einer Dienstleistung – wie einer Vermietungsleistung – zunächst (wie auch Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL) eine Leistung gegen Entgelt i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Denn für umsatzsteuerlich relevante unentgeltliche Leistungen gibt es Sondervorschriften, womit diese unentgeltlichen Leistungen sonstigen Leistungen gegen [Or. 15] Entgelt gleichgestellt sind, insbesondere die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands durch einen Unternehmer für den privaten Bedarf seines Personals – § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG – oder die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung für den privaten Bedarf des Personals, ausgenommen Aufmerksamkeiten – § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG. Für diese unentgeltlichen Leistungen existiert in § 3f UStG eine gesonderte Leistungsortbestimmung, wonach der Sitz des Leistenden als Leistungsort bestimmt wird. Geht man daher von einer unentgeltlichen Leistung aus, findet

eine Besteuerung in Deutschland auf Grundlage der nationalen Vorschriften nicht statt.

26. Um von einer entgeltlichen Leistung auszugehen, müsste im Streitfall von dem Personal ein Entgelt für die Überlassung des PKW gezahlt worden sein. Hieran hat der Senat bei dem Mitarbeiter der Klägerin, der keine gesonderte, von seinem Arbeitseinkommen losgelöste Vergütung entrichtet, aber Zweifel.
27. Die deutsche Finanzverwaltung qualifiziert die Überlassung eines Firmenfahrzeugs durch einen Unternehmer an sein Personal zur privaten Nutzung regelmäßig als langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels und sieht in der anteiligen Arbeitsleistung, die der Mitarbeiter für die Privatnutzung erbringt, ein Entgelt [OMISSIS]. Dem liegt auch der Gedanke zugrunde, dass es sich bei der Fahrzeugüberlassung für private Zwecke um einen sog. geldwerten Vorteil handelt, der bei einem Arbeitnehmer als Arbeitslohn (und damit als Teil seiner Vergütung für erbrachte Arbeit) grundsätzlich der Einkommensteuer [**Or. 16**] unterliegt [OMISSIS].
28. Im Lichte der Rechtsprechung des EuGH dürfte eine entgeltliche Leistung jedoch nicht vorliegen. In seiner Entscheidung in den Rechtssachen *Medicom* und *Maison Patrice Alard* (EuGH vom 18. Juli 2013, C-210/11, C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) hat der EuGH zum Begriff der Dienstleistung gegen Entgelt ausgeführt, dass eine solche einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert voraussetzt, wobei das Fehlen einer solchen Zahlung [OMISSIS] nicht durch den Umstand aufgewogen werden kann, dass im Rahmen der Einkommensteuer diese private Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes [OMISSIS] als ein quantifizierbarer geldwerter Vorteil und damit in gewisser Weise als ein Teil der Vergütung angesehen wird, auf die der Begünstigte als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des fraglichen Gegenstandes verzichtet.
29. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn den Mitarbeitern ein dem Wert der Zurverfügungstellung des Gegenstandes entsprechender Betrag von ihrem Lohn abgezogen wird oder wenn sicher ist, dass ein Teil der von den Mitarbeitern geleisteten Arbeit als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des Gegenstandes angesehen werden kann (vgl. auch EuGH vom 16. Oktober 1997, *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). So hat etwa der EuGH in der Rechtssache *Astra Zeneca UK* (EuGH vom 29. Juli 2010, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450 [OMISSIS]) in der anteiligen Arbeitsleistung ein Entgelt gesehen. [**Or. 17**]
30. Die deutsche Finanzverwaltung sieht in der Arbeitsleistung des Personals regelmäßig eine Gegenleistung (Entgelt) für die Fahrzeugüberlassung für Privatfahrten, wenn diese im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses (z. B. der faktischen betrieblichen Übung) beruht, sofern das Fahrzeug auf eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen wird. Der BFH hat sich dem

im Grundsatz angeschlossen [OMISSIS]. Hierbei stützt sich die deutsche Finanzverwaltung nunmehr auch auf die – wenn auch nicht verbindlichen – Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses (Leitlinien aus der 101. Sitzung vom 20. Oktober 2014 – Dokument H – taxud.c.1(2016)1136484 – 832 REV). Dort heißt es unter Tz. 4.1:

31. „Der Mehrwertsteuerausschuss ist mit großer Mehrheit der Auffassung, dass die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Personals als eine gegen Entgelt erfolgte Dienstleistung zu betrachten und nach Art. 2 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuer-Richtlinie zu besteuern ist, wenn der Beschäftigte für eine solche Nutzung eine Zahlung leisten muss oder einen Teil seiner Barvergütung aufwenden muss oder gemäß einer Vereinbarung zwischen den Parteien, wonach der Anspruch auf die Nutzung dieser Gegenstände mit dem Verzicht auf andere Vorteile verbunden ist, zwischen verschiedenen vom Arbeitgeber angebotenen Vorteilen wählen muss.

Nach fast einstimmiger Auffassung des Mehrwertsteuer-Ausschusses bedeuten weder die Tatsache, dass der Beschäftigte für den Arbeitgeber tätig ist, noch die Tatsache, dass die Nutzung gemäß dem jeweiligen nationalen Einkommensteuerrecht als [Or. 18] Einkommen des Beschäftigten gilt, dass die Nutzung gegen Entgelt erfolgt.

Im Fall eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs gilt die entgeltliche Nutzung des Fahrzeugs durch einen Beschäftigten nach Auffassung einer großen Mehrheit des Mehrwertsteuer-Ausschusses als Vermietung eines Beförderungsmittels, deren Ort der Dienstleistung sich nach Art. 56 der Mehrwertsteuer-Richtlinie richtet.“

32. Soweit der Mitarbeiter für die Zurverfügungstellung des PKW keine Zahlung leistet, keinen Teil seiner Barvergütung aufwenden muss und auch keine Vereinbarung mit Wahlrecht aus verschiedenen Vorteilen besteht, dürfte danach im Ausgangsfall nicht von einer entgeltlichen Leistung ausgegangen werden. Zweifel an der Entgeltlichkeit dürften sich auch daraus ergeben, dass der Gegenwert, der nach deutschem Einkommensteuerrecht i.d.R. pauschal ermittelt wird [OMISSIS], kein konkret vereinbarter Mietzins im Sinne der Rechtsprechung des EuGH sein dürfte.
33. Dass die Entscheidung des EuGH in den Rechtssachen Medicom und Maison Patrice Alard (EuGH vom 18. Juli 2013 C-210/11, C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) zur Frage der Steuerfreiheit von Vermietungsumsätzen bei Grundstücken und damit zu einer Ausnahme von der Besteuerung und nicht zur Frage der Steuerbarkeit von Umsätzen erging, steht ihrer Anwendung auf den Streitfall nicht entgegen; denn die Frage, ob ein Entgelt vorliegt oder nicht, dürfte einheitlich zu bestimmen sein.
34. 3.2.2. Selbst wenn man aber eine entgeltliche Leistung verneint, ist weiterhin fraglich, ob nicht gleichwohl der Ort der Firmenwagenüberlassung [Or. 19] im

Ausgangsfall in Deutschland belegen ist. Der Beklagte beruft sich insoweit nämlich auf Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL und argumentiert, es komme danach nicht darauf an, ob es sich um eine entgeltliche oder unentgeltliche Leistung handelt, solange eine Vermietungsleistung anzunehmen sei. Würde eine Vermietung nach Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL einheitlich die entgeltlichen Leistungen und auch die Fälle einer unentgeltlichen Überlassung – etwa die einer entgeltlichen Dienstleistung gleichstehende Leistung in Form einer Verwendung des dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands nach Art. 26 Abs. 1 Buchstabe a MwStSystRL – erfassen, würde sich der Ort der Leistung im Streitfall ebenfalls in Deutschland befinden. Zur Begründung ihrer Auffassung bezieht sich die deutsche Finanzverwaltung wiederum auf die Leitlinie (Leitlinien aus der 101. Sitzung vom 20. Oktober 2014 – Dokument H – taxud.c.1(2016)1136484 – 832 REV). Dort heißt es unter Tz. 3:

35. „Nach Auffassung einer großen Mehrheit des Mehrwertsteuer-Ausschusses gilt in Bezug auf den Ort einer Dienstleistung, die in der Verwendung eines Gegenstands besteht, unabhängig davon, ob die Dienstleistung gegen Entgelt erbracht oder gemäß Art. 26 Abs. 1 Buchstabe a der Mehrwertsteuer-Richtlinie besteuert wird, ein und dieselbe Regel.“
36. Dass dies auch für Vermietungsleistungen von Beförderungsmitteln gilt, ist zweifelhaft. Die MwStSystRL enthält für unentgeltliche Leistungen in Form der Verwendung von Unternehmensgegenständen für private Zwecke, die einer entgeltlichen (Dienst-)Leistung nach Art. 26 Abs. 1 MwStSystRL gleichgestellt werden, keine gesonderte Regelung zur Bestimmung des Ortes der Besteuerung, die dem vom deutschen Gesetzgeber eingeführten § 3f UStG entspricht [Or. 20] [OMISSIS], so dass eine Differenzierung bei der Ortsbestimmung nicht zwingend erforderlich ist; davon ausgenommen ist aber die spezielle Art von Dienstleistung in Gestalt der Vermietung von Beförderungsmitteln, denn für diese findet Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL Anwendung. Nur für solche Dienstleistungen, für die keine gesonderte Ortsbestimmung wie etwa in Art. 56 MwStSystRL existiert, wäre die Leitlinie, wonach die Fälle der entgeltlichen Leistungen mit denen der unentgeltlichen Leistungen gleichgestellten Leistungen nach Art. 26 MwStSystRL einheitlich zu behandeln sind, nachvollziehbar.
37. Auch der Mehrwertsteuerausschuss scheint die Überlassung eines Firmenwagens an das Personal grundsätzlich als eine „andere Dienstleistung“ anzusehen und scheint für das Vorliegen einer Vermietung eines Beförderungsmittels die Entgeltlichkeit vorauszusetzen. So heißt es in den Leitlinien aus der 101. Sitzung vom 20. Oktober 2014 – Dokument H – taxud.c.1(2016)1136484 – 832 REV) unter Tz. 3 weiter:

„Im Fall der Nutzung durch das Personal eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs, das zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, wird der Ort der Dienstleistung nach Auffassung einer großen Mehrheit des Mehrwertsteuer-Ausschusses gemäß Art. 45 der Mehrwertsteuer-Richtlinie bestimmt, es sei denn, die Nutzung kann als Vermietung eines

Beförderungsmittels eingestuft werden, deren Ort der Dienstleistung gemäß Art. 56 der Mehrwertsteuer-Richtlinie bestimmt wird.“

38. Und unter Tz. 4.1. heißt es am Ende:

„Im Fall eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs gilt die [Or. 21] entgeltliche Nutzung des Fahrzeugs durch einen Beschäftigten nach Auffassung einer großen Mehrheit des Mehrwertsteuer-Ausschusses als Vermietung eines Beförderungsmittels, deren Ort der Dienstleistung sich nach Art. 56 der Mehrwertsteuer-Richtlinie richtet.“

39. Vor diesem Hintergrund spricht auch nach dem Dafürhalten des Senats vieles dafür, dass allein eine entgeltliche Leistung als Vermietungsleistung i.S.v. Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL angesehen werden kann, an der es vorliegend – nach dem oben Dargestellten – bereits fehlen dürfte; eine nicht gegen Entgelt erfolgende Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für private Zwecke des Personals dürfte danach einer Vermietungsleistung nicht gleichgestellt sein.
40. **3.2.3.** Auch folgende Aspekte sprechen dagegen, dass die Überlassung der Firmenfahrzeuge in einer Weise, wie sie dem Streitfall zugrunde liegt, als Vermietungsleistungen im Sinne des Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL einzuordnen sind:
41. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist für eine Vermietungsleistung nämlich erforderlich, dass sämtliche den Umsatz kennzeichnenden Voraussetzungen erfüllt sind (EuGH vom 18. Juli 2013, *Medicom und Maison Patrice Alard*, C-210/11, C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, und vom 29. März 2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Dazu gehört auch, dass dem Mieter einer Sache gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht übertragen wird, eine Sache in Besitz zu nehmen und andere von ihr auszuschließen. Sähe man in der Arbeitsleistung des Empfängers anteilig ein Entgelt, ist zweifelhaft, wie eine Entgeltzahlung im Falle einer Krankheit des Mitarbeiters qualifiziert werden sollte, [Or. 22] wenn also der betreffende Mitarbeiter keine Arbeitsleistung erbringt.
42. Die Fahrzeugüberlassung erfolgt nicht im Rahmen eines Mietverhältnisses [OMISSIS], sondern richtet sich nach Arbeitsrecht. Denn sie steht allein im Zusammenhang mit dem Dienst-/Arbeitsverhältnis des Personals; sie ist eine zusätzliche Gegenleistung für die Arbeitsleistung (nach der Rechtsprechung des BFH [OMISSIS] auch dann, wenn bei der Überlassung keine ausdrücklichen Absprachen erfolgten). Auch im Ausgangsfall überlässt die Klägerin anderen Personen keine Fahrzeuge, insbesondere ist ihr Unternehmensgegenstand nicht die gewerbsmäßige Vermietung von Beförderungsmitteln. Die Firmenwagenüberlassung ist im Arbeitsvertrag geregelt oder entspricht den üblichen Leistungen der Klägerin gegenüber dem Personal; ein separater Mietvertrag existiert nicht. Ein gesondertes Vertragsverhältnis neben dem

Arbeitsverhältnis besteht also nicht; das zeigt sich auch daran, dass die Fahrzeugüberlassung mit der Beendigung des Dienstverhältnisses endet; eine Fortsetzung danach findet nicht statt.

43. [OMISSIS]

44. [OMISSIS]