



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 17. September 2020¹

Rechtssache C-288/19

**QM
gegen
Finanzamt Saarbrücken**

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts des Saarlandes [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuern – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt – Art. 45 – Ort der Dienstleistungserbringung – Art. 56 – Ort der Erbringung der Dienstleistung der Vermietung eines Beförderungsmittels – Überlassung von Dienstfahrzeugen an Arbeitnehmer“

Einleitung

1. Unterliegt die Überlassung eines seinem Unternehmen zugordneten Fahrzeugs durch einen Steuerpflichtigen für den privaten Bedarf seines Personals der Mehrwertsteuer? Was sind gegebenenfalls die Bedingungen einer solchen Besteuerung und ist dieser Umsatz als Vermietung eines Beförderungsmittels anzusehen? Der Gerichtshof wird in der vorliegenden Rechtssache Gelegenheit haben, diese Fragen zu beantworten und dabei seine Rechtsprechung zur Überlassung von Vermögenswerten ihrer Unternehmen durch Steuerpflichtige, zur Erbringung von Dienstleistungen durch sie für den privaten Bedarf sowie zur Definition der Vermietungsleistung im Licht dieser Rechtsprechung zu präzisieren.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

2. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem² in der durch die Richtlinie 2008/8/EG vom 12. Februar 2008³ geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112) bestimmt:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

...

¹ Originalsprache: Polnisch.

² ABl. 2006, L 347, S. 1.

³ ABl. 2008, L 44, S. 11.

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

...“

3. Art. 26 Abs. 1 der angeführten Richtlinie bestimmt:

„(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.“

4. Art. 45 Satz 1 dieser Richtlinie bestimmt:

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

5. Art. 56 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 2006/112 in der seit dem 1. Januar 2013 geltenden Fassung⁴ bestimmt:

„(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 Aufenthaltsort 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.“

Deutsches Recht

6. Die Richtlinie 2006/112 wurde durch das Umsatzsteuergesetz (im Folgenden: UStG) in deutsches Recht umgesetzt. § 3a UStG legt die allgemeinen Grundsätze für die Bestimmung des Ortes der besteuerten Umsätze fest. Als Ausnahmeregelung zu diesen Vorschriften bestimmt § 3f UStG, dass unentgeltlich durch den Steuerpflichtigen für unternehmensfremde Zwecke oder an sein Personal für dessen privaten Bedarf erbrachte Leistungen an dem Ort ausgeführt werden, von dem aus dieser Steuerpflichtige sein Unternehmen betreibt.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefrage

7. QM ist eine Verwaltungsgesellschaft für Investmentfonds mit Sitz in Luxemburg. Sie stellte u. a. zwei in Deutschland wohnenden Arbeitnehmern Firmenfahrzeuge zur Verfügung. Sie konnten diese Fahrzeuge sowohl für dienstliche als auch für private Zwecke nutzen.

⁴ Vgl. Art. 4 der Richtlinie 2008/8.

8. Für einen der Arbeitnehmer war die Überlassung des Fahrzeugs unentgeltlich, während der andere Kosten in Höhe von 5 688 Euro jährlich zu tragen hatte, die ihm vom Lohn abgezogen wurden.

9. QM bewirkt in erster Linie von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze und führt die Steuer nach einer vereinfachten Regelung in Luxemburg ab. Diese Regelung erlaubt nicht den Abzug der Vorsteuer auf den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen, die auf einer früheren Umsatzstufe angefallen ist. Insbesondere nahm QM nicht das Recht auf Vorsteuerabzug für die beiden Fahrzeuge in Anspruch, die den Streitgegenstand im Ausgangsverfahren bilden.

10. Im November 2014 meldete sich QM in Deutschland als Mehrwertsteuerpflichtige an und gab Steuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 ab, in denen sie die Überlassung der angeführten Fahrzeuge berücksichtigte. Auf der Grundlage dieser Erklärungen erließ das Finanzamt Saarbrücken (Deutschland) Steuerbescheide. Im Juli 2015 legte QM Einspruch gegen diese Bescheide ein. Dieser Einspruch wurde am 2. Mai 2016 zurückgewiesen.

11. Am 2. Juni 2016 erhob QM Klage gegen diesen Bescheid beim vorlegenden Gericht. Nach ihrer Ansicht ist die in Rede stehende Überlassung der Fahrzeuge nicht steuerbar, da es sich um keine – jedenfalls nicht vollumfänglich – entgeltliche Leistung und keine Dienstleistung der Vermietung eines Beförderungsmittels im Sinne von Art. 56 der Richtlinie 2006/112 handele.

12. Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht des Saarlandes (Deutschland) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 56 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass mit „Vermietung eines Beförderungsmittels an Nichtsteuerpflichtige“ auch die Überlassung eines dem Unternehmen eines Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs (Firmenfahrzeug) 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?

13. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 9. April 2019 beim Gerichtshof eingegangen. QM, die deutsche Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Wegen der Aufhebung des Verhandlungstermins infolge der Covid-19-Pandemie haben die Parteien die Zusatzfragen des Gerichtshofs schriftlich beantwortet.

Würdigung

Vorbemerkungen

14. Mit seiner Vorlagefrage möchte das nationale Gericht wissen, ob der Ausdruck „Vermietung eines Beförderungsmittels an Nichtsteuerpflichtige“ in Art. 56 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 auch die unentgeltliche Überlassung eines Fahrzeugs durch einen Steuerpflichtigen an seinen Arbeitnehmer sowohl für dienstliche als auch private Zwecke umfasst.

15. Wie aus den Angaben im Vorabentscheidungsersuchen hervorgeht, betrifft der Streit im Ausgangsverfahren zwei Sachverhalte. In einem von ihnen erfolgt die Überlassung des Fahrzeugs tatsächlich unentgeltlich, während in dem anderen die Kosten in Höhe von 5 688 Euro jährlich durch den Arbeitnehmer getragen und ihm vom Lohn abgezogen werden. Nach ihrem Wortlaut scheint sich die Vorlagefrage nur auf den erstgenannten Sachverhalt zu beziehen, doch bin ich der Ansicht, dass beide Sachverhalte beurteilt werden müssen, damit dem vorlegenden Gericht eine umfassende und

sachdienliche Antwort erteilt werden kann. Dies gilt umso mehr, als die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Verwendung des Betriebsvermögens eines Steuerpflichtigen für unternehmensfremde Zwecke auf der einen Seite und zur Definition des Mietvertrags auf der anderen Seite zu verschiedenen Ergebnissen führen kann.

Unentgeltliche Überlassung eines Fahrzeugs an einen Arbeitnehmer

16. Der Mehrwertsteuer unterliegen grundsätzlich nur Umsätze, die gegen ein Entgelt bewirkt wurden. Dieses Entgelt kann in einer Geldleistung oder einer anderen Gegenleistung zu sehen sein⁵. Was die Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Personal angeht, finden wir in der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Vielzahl von Anhaltspunkten, anhand deren sich beurteilen lässt, ob eine Leistung an den Arbeitnehmer entgeltlich erfolgt.

17. Entgegen dem Vorbringen der deutschen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen geht aus dieser Rechtsprechung recht eindeutig hervor, dass in Beziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und seinem Personal eine entgeltliche Leistung nur dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer für den Gegenstand oder die Dienstleistung bezahlt, wenn er auf einen Teil seiner Vergütung verzichtet oder wenn ein bestimmter Teil der von ihm geleisteten Arbeit als Gegenleistung für den Gegenstand oder die Dienstleistung angesehen werden kann, die er vom Arbeitgeber empfängt⁶. Es spielt dabei keine Rolle, dass nach nationalem Recht die vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer erbrachte Leistung zu Zwecken der Einkommensteuer als Teil des Einkommens des Letzteren angesehen wird⁷.

18. Einen ähnlichen Standpunkt hat der Mehrwertsteuerausschuss in den Leitlinien vertreten, die er in der 101. Sitzung vom 20. Oktober 2014, Dokument H⁸, angenommen hat. Diese Leitlinien sind zwar nicht bindend, doch bestätigen sie, dass die vorstehend angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs in dieser Weise verstanden werden muss.

19. Wie aus den Angaben im Vorabentscheidungsersuchen und der Vorlagefrage selbst hervorgeht, ist das nationale Gericht der Ansicht, dass in der vorliegenden Rechtssache, jedenfalls in Bezug auf einen der betreffenden Arbeitnehmer von QM, keine der vorstehend angeführten Voraussetzungen für die Feststellung des Vorliegens eines entgeltlichen Umsatzes erfüllt sei.

20. Daher kann der Auffassung der deutschen Regierung, es sei „davon auszugehen“, dass die Vergütung dieses Arbeitnehmers in Höhe des Vorteils gekürzt sei, der sich aus der Überlassung des Fahrzeugs an ihn durch den Arbeitgeber ergebe, nicht gefolgt werden.

21. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gilt eine Dienstleistung nur dann als gegen Entgelt erbracht, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich eine Vergütung empfängt, wobei ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dieser Leistung und der empfangenen Vergütung bestehen muss⁹. Das Vorliegen eines solchen Zusammenhangs zwischen der vom Arbeitnehmer geleisteten Arbeit und einem bestimmten vom Arbeitgeber gewährten Vorteil müsste mithin im konkreten Sachverhalt von dem mit der Sache befassten Gericht festgestellt worden sein. Eine „Annahme“ oder Vermutung genügt jedenfalls nicht¹⁰.

5 Vgl. insbesondere Urteil vom 10. Januar 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, Rn. 35 und 36).

6 Vgl. insbesondere Urteile vom 16. Oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, Rn. 15 bis 17), vom 29. Juli 2010, Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, Rn. 29 bis 31), sowie vom 18. Juli 2013, Medicom und Maison Patrice Alard (C-210/11 und C-211/11, EU:C:2013:479, Rn. 30).

7 Urteil vom 18. Juli 2013, Medicom und Maison Patrice Alard (C-210/11 und C-211/11, EU:C:2013:479, Rn. 28).

8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV, veröffentlicht auf der Website der Kommission.

9 Urteil vom 10. Januar 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, Rn. 31).

10 Vgl. Urteil vom 18. Juli 2013, Medicom und Maison Patrice Alard (C-210/11 und C-211/11, EU:C:2013:479, Rn. 30).

22. Daraus folgt, dass in einer Situation, wie sie in der Vorlagefrage beschrieben wurde, keine Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorliegt.

23. Die deutsche Regierung führt als weiteres Argument ins Feld, dass die Entgeltlichkeit der Überlassung des Fahrzeugs an den Arbeitnehmer bzw. ihr Fehlen im vorliegenden Fall ohne Bedeutung sei, weil Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 zur Anwendung komme. Nach dieser Bestimmung liegt eine Dienstleistung gegen Entgelt u. a. auch dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger unentgeltliche Dienstleistungen für den privaten Bedarf seiner Arbeitnehmer erbringt. Da die Überlassung eines Fahrzeugs in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden unzweifelhaft eine Dienstleistung sei¹¹, müsse sie gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuer unterliegen. Diese Dienstleistung müsse als Vermietung eines Beförderungsmittels über einen nicht nur kürzeren Zeitraum eingestuft werden, so dass als Ort der Erbringung dieser Dienstleistung gemäß Art. 56 Abs. 2 dieser Richtlinie der Ort gelte, an dem der Dienstleistungsempfänger seinen Wohnsitz habe. Dieses Argument bedarf einer genaueren Prüfung.

24. Art. 26 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt, dass zwei Arten von Umsätzen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sind. Gleichgestellt ist erstens die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke. Dies gilt jedoch nur, wenn die beim Erwerb dieser Gegenstände entrichtete Mehrwertsteuer zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (Buchst. a). Gleichgestellt ist zweitens die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke (Buchst. b). In diesem zweiten Fall spielt es keine Rolle, ob die beim Erwerb der Gegenstände oder Dienstleistungen, die für die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals verwendet wurden, entrichtete Steuer abzugsfähig war oder nicht.

25. Die deutsche Regierung nimmt, ohne darauf weiter einzugehen, an, dass im Fall der unentgeltlichen Überlassung eines Fahrzeugs durch den Steuerpflichtigen an seinen Arbeitnehmer Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 Anwendung findet. Dieser Annahme legt sie die Prämisse zugrunde, dass es sich bei einer solchen Überlassung um die Vermietung eines Beförderungsmittels im Sinne von Art. 56 Abs. 2 dieser Richtlinie handele, die am Wohnsitz des Dienstleistungsempfängers erbracht (und besteuert) werde. Wenn diese Dienstleistung unentgeltlich erfolge, müsse nach seinem vom Kontext isoliert betrachteten Wortlaut der angeführte Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 zur Anwendung kommen.

26. Dadurch wird aber der Karren vor das Pferd gespannt. Bei dieser Argumentation, der eine Annahme zugrunde liegt, die bestenfalls ihr Ergebnis darstellen könnte, wird nämlich überhaupt nicht auf Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 und die Frage eingegangen, welche der beiden Regelungen in diesem Absatz (Buchst. a oder Buchst. b) im Fall einer unentgeltlichen Überlassung eines Fahrzeugs durch den Steuerpflichtigen an seinen Arbeitnehmer anzuwenden ist.

27. Die Richtlinie 2006/112 liefert keine eindeutige Antwort auf diese Frage. Der Wortlaut dieser Bestimmungen könnte auf eine Überschneidung ihres Anwendungsbereichs hindeuten. Wenn man die Verwendung von Gegenständen für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seiner Arbeitnehmer nicht nach Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der in Rede stehenden Richtlinie besteuern kann, insbesondere wenn diese Gegenstände nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, kann man diese Verwendung immer noch als Dienstleistung einstufen und sie nach Art. 26 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie besteuern.

¹¹ Nach Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 gilt als Dienstleistung jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

28. Eine solche Auslegung wäre jedoch meines Erachtens mit dem Zweck dieser Regelungen und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht zu vereinbaren. Im Grunde würde sie zudem der Regelung in Art. 26 Abs. 1 Buchst. a ihren Sinn nehmen.

29. Zwar hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung keine Abgrenzung des Anwendungsbereichs dieser Bestimmungen vorgenommen¹², doch hat er sich zu ihrem Sinn und Zweck geäußert.

30. Der Gerichtshof hat in Bezug auf Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG¹³, dessen Wortlaut im Wesentlichen mit dem von Art. 26 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 identisch ist, entschieden, dass sein Zweck darin besteht, die Gleichbehandlung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Endverbraucher sicherzustellen. Es soll verhindert werden, dass ein zu privaten Zwecken verwendeter Betriebsgegenstand und eine vom Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken unentgeltlich erbrachte Dienstleistung nicht besteuert werden¹⁴.

31. Insbesondere in Bezug auf Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388 (jetzt Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112) hat der Gerichtshof festgestellt, dass diese Bestimmung die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern will und demgemäß die Besteuerung der privaten Nutzung eines solchen Gegenstands als entgeltliche Dienstleistung nur dann verlangt, wenn der Steuerpflichtige das Recht zum Abzug der Vorsteuer, mit der er beim Erwerb belastet war, berechtigt war. Die Besteuerung der privaten Nutzung eines Gegenstands, der zwar zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört, ihn aber nicht zum Abzug der bei seinem Erwerb angefallenen Vorsteuer berechtigt, würde zu einer Doppelbesteuerung führen, die dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderläufe¹⁵. Es ist dabei unerheblich, aus welchem Grund der Steuerpflichtige das Recht auf Abzug der beim Erwerb dieses Gegenstands angefallenen Vorsteuer nicht in Anspruch nehmen konnte¹⁶.

32. In einer solchen Situation befindet sich auch die Steuerpflichtige, die als Gesellschaft QM ausschließlich eine von der Steuer befreite Tätigkeit ausübt und nicht zum Vorsteuerabzug beim Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen zu Zwecken dieser Tätigkeit berechtigt ist. Unter mehrwertsteuerrechtlichen Gesichtspunkten befindet sich eine solche Steuerpflichtige in einer ähnlichen Lage wie ein Verbraucher, d. h., sie trägt die Last der Vorsteuer, die auf den früheren Umsatzstufen angefallen ist.

33. Folglich würde die Anwendung von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112, wenn diese Steuerpflichtige für den privaten Bedarf unentgeltlich Gegenstände nutzt, die ihrem Unternehmen zugeordnet sind, eine Umgehung der Beschränkung in Buchst. a derselben Bestimmung darstellen, wonach eine besteuerte Dienstleistung ausschließlich dann vorliegt, wenn Gegenstände für den privaten Bedarf verwendet werden, bei deren Erwerb der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Dies hätte eine doppelte Besteuerung dieser Gegenstände zur Folge, was zugleich einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität darstellen würde.

34. Des Weiteren wäre dies mit dem Zweck von Art. 26 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 nicht zu vereinbaren, der nach der vorstehend angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs darin besteht, die Nichtbesteuerung von Gegenständen und Dienstleistungen zu verhindern, die für den privaten Bedarf bestimmt sind, und die Gleichbehandlung zwischen Verbrauchern und Steuerpflichtigen

12 Man kann sogar den Eindruck gewinnen, dass der Gerichtshof diese Frage absichtlich unbeantwortet gelassen hat (vgl. Urteil vom 16. Oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, Rn. 20).

13 Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1). Diese Richtlinie wurde aufgehoben und durch die Richtlinie 2006/112 ersetzt.

14 Urteil vom 16. Oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, Rn. 25).

15 Urteil vom 25. Mai 1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, Rn. 8 und 9).

16 Dies kann z. B. dann der Fall sein, wenn er diesen Gegenstand von einer Person erworben hat, die nicht steuerpflichtig war (vgl. Urteil vom 27. Juni 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, Rn. 9).

sicherzustellen. Wenn der Steuerpflichtige nämlich beim Erwerb des Gegenstands nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war, ist und bleibt der Erwerb dieses Gegenstands steuerpflichtig, so dass sich der Steuerpflichtige, was die Mehrwertsteuer angeht, in der gleichen Lage befindet wie ein Verbraucher.

35. Ich bin daher der Ansicht, dass Art. 26 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin ausgelegt werden muss, dass Buchst. b dieser Bestimmung Dienstleistungen nicht erfasst, die darin bestehen, dass der Steuerpflichtige Gegenstände, die dem Unternehmen dieses Steuerpflichtigen zugeordnet sind, für den privaten Bedarf oder andere unternehmensfremde Zwecke zur Verfügung stellt. Auf diese Dienstleistungen findet nämlich Buchst. a derselben Bestimmung Anwendung, wonach eine solche Dienstleistung als gegen Entgelt erbracht gilt, jedoch nur dann, wenn der Steuerpflichtige vom Recht auf Abzug der beim Erwerb dieses Gegenstands angefallenen Vorsteuer Gebrauch gemacht hat.

36. Ich denke daher, dass entgegen der Auffassung der deutschen Regierung im Fall der Überlassung eines seinem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs durch den Steuerpflichtigen an einen Arbeitnehmer, wofür der Arbeitnehmer weder ein Entgelt bezahlt noch auf einen Teil seiner Vergütung oder andere Vorteile verzichtet, die ihm der Steuerpflichtige schuldet, noch eine zusätzliche Arbeitsleistung erbringt, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Überlassung dieses Fahrzeugs steht, diese Überlassung weder nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 noch nach ihrem Art. 26 Abs. 1 Buchst. b als Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt angesehen werden kann. Die Frage nach der Anwendung von Art. 56 Abs. 2 dieser Richtlinie wird dadurch gegenstandslos.

37. Ich schlage daher vor, auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass keine Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmungen vorliegt, wenn ein Steuerpflichtiger ein seinem Unternehmen zugeordnetes Fahrzeug für den privaten Bedarf eines Arbeitnehmers zur Verfügung stellt und der Arbeitnehmer dafür weder ein Entgelt bezahlt noch auf einen Teil seiner Vergütung oder andere Vorteile verzichtet, die ihm der Steuerpflichtige schuldet, noch zusätzliche Arbeit für die Überlassung dieses Fahrzeugs an ihn leistet.

Entgeltliche Überlassung eines Fahrzeugs an einen Arbeitnehmer

38. Wie ich bereits zu Beginn erwähnt habe, betrifft die Vorlagefrage zwar ausdrücklich nur den Fall der unentgeltlichen Überlassung eines Fahrzeugs an einen Arbeitnehmer, doch geht es im Ausgangsverfahren um zwei Sachverhalte, wobei im zweiten von ihnen der Arbeitnehmer ein Entgelt für das überlassene Fahrzeug bezahlt, das vom Lohn abgezogen wird. Um dem vorlegenden Gericht vollumfänglich zu antworten, muss meines Erachtens auch auf diesen zweiten Sachverhalt eingegangen werden.

39. Wenn der Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen ein Entgelt für die Überlassung des Fahrzeugs an ihn für den privaten Bedarf durch diesen Steuerpflichtigen zahlen muss, liegt meines Erachtens eine Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vor. Ein Rückgriff auf Art. 26 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie ist mithin nicht erforderlich. Diese letztgenannte Bestimmung betrifft meines Erachtens die unentgeltliche Überlassung von Gegenständen, die dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordnet sind.

40. Dies wirkt sich in zweierlei Weise aus. Erstens kommt der Vorbehalt in Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112, wonach diese Bestimmung nur Gegenstände erfasst, bei deren Erwerb der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt war, nicht zur Anwendung. Wenn der Steuerpflichtige einen Gegenstand, z. B. ein Fahrzeug, das seinem Unternehmen zugeordnet ist, seinem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt und dies im Rahmen des Arbeitsverhältnisses erfolgt, muss meines Erachtens

angenommen werden, dass er als Steuerpflichtiger tätig wird. Daher ist ein solcher Umsatz grundsätzlich steuerpflichtig. In der Regel erwirbt jedoch der Steuerpflichtige gleichzeitig das Recht auf Abzug der beim Erwerb dieses Gegenstands angefallenen Vorsteuer, und wenn er wie QM keine steuerpflichtige Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat ausübt, das Recht auf ihre Erstattung.

41. Zweitens muss in diesem Fall als Steuerbemessungsgrundlage grundsätzlich der Betrag angesehen werden, den der Steuerpflichtige von seinem Arbeitnehmer für die Überlassung des Gegenstands tatsächlich erhalten hat, und nicht, wie es in der Praxis bei einer unentgeltlichen Überlassung gehandhabt wird, die Anschaffungskosten dieses Gegenstands.

42. Selbstverständlich müssen die zuständigen nationalen Behörden prüfen, ob der durch den Arbeitnehmer bezahlte Betrag auch tatsächlich das Entgelt für die Überlassung des Gegenstands darstellt. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dient nämlich nicht dazu, alle Geldflüsse zu besteuern. Der Steuer unterliegen Umsätze, d. h. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die gegen Entgelt bewirkt werden. Die mit diesen Umsätzen verbundenen Geldflüsse stellen nur die Steuerbemessungsgrundlage dieser Umsätze dar, da man davon ausgeht, dass sie ihren Wert widerspiegeln. Sie müssen jedoch eine äquivalente Gegenleistung darstellen, damit die Umsätze, die mit diesen Geldflüssen verbunden sind, als gegen Entgelt erbracht im Sinne von Art. 2 der Richtlinie 2006/112 angesehen werden können¹⁷.

43. In der vorliegenden Rechtssache hat QM in der Antwort auf eine Frage des Gerichtshofs mitgeteilt, dass der betreffende Arbeitnehmer die Kosten der Überlassung des Fahrzeugs an ihn deswegen teilweise trage, weil die Kosten seiner Anschaffung (Leasing) durch QM den Betrag überstiegen, der für diesen Zweck im Budget der Gesellschaft vorgesehen sei. Der Arbeitnehmer habe daher diesen Differenzbetrag auszugleichen. Für mich stellt sich die Frage, ob es in diesem Fall zum Austausch von gegenseitigen und äquivalenten Leistungen kommt und ob das vom Dienstleistungserbringer empfangene Entgelt tatsächlich den Wert der an den Empfänger erbrachten Dienstleistung im Sinne der vorstehend angeführten Rechtsprechung widerspiegelt. Um diese Zweifel auszuräumen, muss jedoch das Rechtsverhältnis zwischen der Steuerpflichtigen und ihrem Arbeitnehmer geprüft werden, was Sache des vorliegenden Gerichts ist.

44. Sollte dieses Gericht zu dem Ergebnis gelangen, dass die im Ausgangsverfahren strittige Überlassung des Beförderungsmittels an den Arbeitnehmer gegen Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften erfolgte, wird sich die Frage der Bestimmung des Ortes dieser Dienstleistung stellen. Grundsätzlich kommt in diesem Fall, da der Arbeitnehmer eines Steuerpflichtigen für gewöhnlich nicht steuerpflichtig ist, Art. 45 der Richtlinie 2006/112 zur Anwendung, wonach als Ort der Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistungserbringer seinen Sitz, den Sitz seiner festen Niederlassung oder seinen Wohnsitz hat. Wenn die Überlassung jedoch ein Beförderungsmittel betrifft, muss die Frage beantwortet werden, ob diese Überlassung als Vermietung über einen nicht nur kürzeren Zeitraum im Sinne von Art. 56 Abs. 2 dieser Richtlinie angesehen werden kann. In diesem Fall würde nämlich der Ort der Dienstleistung am Wohnsitz des Arbeitnehmers als Dienstleistungsempfänger liegen.

45. Die Richtlinie 2006/112 enthält keine Definition des Begriffs „Vermietungsleistung“. Sie verweist insoweit auch nicht auf das nationale Recht der Mitgliedstaaten, so dass dieser Begriff als autonomer Begriff des Unionsrechts auszulegen ist.

¹⁷ Vgl. ähnlich Urteil vom 10. Januar 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46. Zur Bedeutung dieses Begriffs hat sich jedoch der Gerichtshof geäußert. Diese Rechtsprechung bezieht sich zwar auf die Vermietung von Immobilien im Kontext der Befreiung dieser Tätigkeit von der Mehrwertsteuer, doch bin ich der Ansicht, dass sie auch auf die Vermietung von beweglichen Sachen, einschließlich von Fahrzeugen, angewendet werden kann. Die begrifflichen Rahmen, die der Gerichtshof für die „Vermietung“ gesetzt hat, überschreiten nämlich nicht die allgemein gültige Bedeutung dieses Begriffs in der Rechtssprache.

47. Nach dieser Rechtsprechung setzt eine Vermietung voraus, dass sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind, die diesen Umsatz kennzeichnen, d. h., dass der Eigentümer des Mietgegenstands dem Mieter gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, den Mietgegenstand unter Ausschluss anderer Personen zu nutzen¹⁸. Daher ist zu prüfen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, wenn ein Steuerpflichtiger ein Fahrzeug, das seinem Unternehmen zugeordnet ist, seinem Arbeitnehmer gegen Entgelt für den privaten Bedarf überlässt.

48. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof im Urteil *Medicom und Maison Patrice Alard*¹⁹ zwar vom Eigentümer des Mietgegenstands spricht, doch damit ein jeder Vermieter gemeint ist. Der Umstand, dass QM nicht Eigentümerin, sondern Leasingnehmerin des Fahrzeugs ist, um das im Ausgangsverfahren gestritten wird, steht daher der Annahme nicht entgegen, dass die Überlassung dieses Fahrzeugs durch diese Gesellschaft im Rahmen eines Mietvertrags erfolgte.

49. Des Weiteren muss, soweit es um die Überlassung des Fahrzeugs gegen Entgelt geht, die Voraussetzung der Bezahlung des Mietzinses als grundsätzlich erfüllt angesehen werden.

50. Was die Dauer der Vermietung angeht, denke ich nicht, dass dieser Zeitraum durch ein konkretes Datum oder eine bestimmte Anzahl an Zeiteinheiten (Tage, Monate oder Jahre) bestimmt werden muss. Die Vertragslaufzeit kann auch durch ein bestimmtes Ereignis oder eine Bedingung bestimmt werden, z. B. durch die Dauer des Arbeitsverhältnisses des betreffenden Arbeitnehmers oder die Laufzeit des vom Steuerpflichtigen geschlossenen Fahrzeugleasingvertrags²⁰. Darüber hinaus ist es in den Rechtstraditionen der Mitgliedstaaten allgemein anerkannt, dass der Mietvertrag nicht für einen bestimmten Zeitraum geschlossen werden muss; er kann vielmehr auch auf unbestimmte Zeit geschlossen werden²¹ und eine Kündigungsmöglichkeit durch die Parteien vorsehen, z. B. im Fall der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

51. Diese Art und Weise der Bestimmung der Mietdauer erfüllt meines Erachtens ebenfalls das Kriterium der „vereinbarten Dauer“. Dieses Kriterium soll nämlich nur der Unterscheidung zwischen der Miete und der Übertragung des Eigentums oder anderer ähnlicher dinglicher Rechte dienen. Innerhalb des Mehrwertsteuersystems dient dieses Kriterium hingegen dazu, zwischen der Erbringung von Dienstleistungen und der Lieferung von Gegenständen zu differenzieren.

52. Entgegen dem Vorbringen von QM in ihren Erklärungen bin ich daher nicht der Ansicht, dass der Umstand, dass die Überlassung des Fahrzeugs an den Arbeitnehmer zeitlich auf die Dauer des Arbeitsverhältnisses beschränkt ist, dem entgegensteht, diese Überlassung als eine Vermietungsleistung anzusehen.

18 Vgl. ähnlich Urteil vom 18. Juli 2013, *Medicom und Maison Patrice Alard* (C-210/11 und C-211/11, EU:C:2013:479, Rn. 26).

19 Urteil vom 18. Juli 2013, *Medicom und Maison Patrice Alard* (C-210/11 und C-211/11, EU:C:2013:479).

20 Ähnliche Gestaltungen finden sich auch in anderen Bereichen als den Arbeitsverhältnissen, üblich ist z. B. die Vermietung eines Receivers für die Laufzeit eines Kabel- oder Satellitenfernsehvertrags.

21 Vgl. z. B. Art. 659 des polnischen Zivilgesetzbuchs (Kodeks Cywilny).

53. Von Bedeutung ist selbstverständlich die Frage, ob die von den Parteien beabsichtigte Dauer der Fahrzeugnutzung 30 Tage überschreitet oder nicht, weil davon die Anwendung von Art. 56 Abs. 1 oder Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 abhängt und, was damit einhergeht, der Ort der etwaigen Besteuerung des Umsatzes. Bei einem auf unbestimmte Zeit geschlossenen Vertrag ist dabei nach meiner Ansicht davon auszugehen, dass er für länger als 30 Tage geschlossen wurde.

54. Was schließlich das Kriterium der Nutzung unter Ausschluss anderer Personen angeht, so handelt es sich dabei um ein Merkmal, das für gewöhnlich an das Eigentum oder bestimmte andere dingliche Rechte anknüpft. Dieses Merkmal ergibt sich aus der *Erga-omnes*-Wirkung dieser dinglichen Rechte.

55. Der Gerichtshof hat erstmals im Urteil vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506), festgestellt, dass es sich dabei um ein notwendiges Merkmal einer Vermietung im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften handelt. In dieser Rechtssache ging es um die Frage, ob die Steuerbefreiung für die „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ in Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388²² auch das Nießbrauchsrecht (*usus fructus*) an einem Grundstück umfasst. Diese Frage wurde aufgeworfen im Kontext der Verhinderung von Missbrauch in Form einer künstlichen Begründung dieses Rechts zu Zwecken der unberechtigten Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs auf die Lieferung der betreffenden Immobilie²³.

56. Unter diesen Umständen hat Generalanwalt Jacobs festgestellt, dass ein Mietvertrag sich unter anderem dadurch auszeichnet, dass der Mieter das Recht erwirbt, den Mietgegenstand wie ein Eigentümer zu nutzen und andere Personen davon auszuschließen oder sie dort (gemeint ist die Immobilie) zuzulassen²⁴. Wie es scheint, hat sich Generalanwalt Jacobs dabei von der Bedeutung des Begriffs „Leasing“ leiten lassen, der auch in der betreffenden Bestimmung der Richtlinie zur Anwendung kommt und im angelsächsischen Recht auch Rechte umfassen kann, die den beschränkten dinglichen Rechten in den Zivilrechtssystemen ähneln²⁵.

57. Im oben genannten Urteil hat der Gerichtshof in dieser Hinsicht eine etwas andere Formulierung gewählt und festgestellt, dass das grundlegende Merkmal eines Umsatzes zur Gewährung eines dinglichen Nutzungsrechts an einem Grundstück, *das er mit einer Vermietung teilt*, darin besteht, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, *und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen*²⁶.

58. Wie daraus hervorgeht, hat der Gerichtshof auf diese Weise zum einen das dingliche Nutzungsrecht gekennzeichnet und nur bei Gelegenheit darauf hingewiesen, dass der Mietvertrag ähnliche Merkmale aufweist. Zum anderen bezieht sich der Ausschluss anderer Personen nach Ansicht des Gerichtshofs auf das Recht, den Gegenstand wie ein Eigentümer zu nutzen, und nicht auf alle übrigen Handlungen, die im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Nutzungsrechts (und gegebenenfalls der Vermietung) stehen.

22 Jetzt befindet sich diese Norm in Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112.

23 Vgl. Urteil vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 31).

24 Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:115, Nrn. 79 und 84).

25 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:115, Nrn. 60 und 74).

26 Urteil vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 55).

59. Erst in späteren Urteilen hat der Gerichtshof dieses Kriterium unmittelbar auf den Mietvertrag im Sinne der Vorschriften über die Befreiung von der Mehrwertsteuer bezogen und gleichzeitig die im Urteil „Goed Wonen“ verwendete Formulierung stark vereinfacht. Nach dieser neuen Formel besteht die Vermietung von Grundstücken im Sinne der Vorschriften über die Befreiung von der Mehrwertsteuer grundsätzlich darin, dass der Eigentümer eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, dieses Grundstück zu nutzen und andere davon auszuschließen²⁷.

60. Ich denke jedoch nicht, dass der Gerichtshof dadurch besonders hohe Anforderungen an das Vorliegen eines Mietvertrags im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften aufstellen wollte. Diese Anforderungen gehen nicht über das für gewöhnlich in dieser Art von Verträgen vorgesehene Recht des Mieters hinaus, den Mietgegenstand zu nutzen und sich gegen Eingriffe unbefugter Dritter in dieses Recht (und seine Wahrnehmung) zu schützen. Nicht ausgeschlossen werden jedoch die Rechte, die dem Eigentümer des Mietgegenstands (oder im weiteren Sinne dem Vermieter) sei es kraft Gesetzes oder aufgrund des zwischen den Parteien geschlossenen Vertrags zustehen. Dies führt auch nicht zum Ausschluss bestimmter Pflichten des Mieters im Zusammenhang mit dem Mietgegenstand, die ihm auf einer anderen Grundlage auferlegt wurden, z. B. auf der Grundlage eines Arbeitsverhältnisses zwischen ihm und dem Vermieter.

61. So bin ich zwar geneigt zuzugestehen, dass, wie ich bereits erwähnt habe, die vorstehend dargelegte Rechtsprechung auch auf die Auslegung des Begriffs „Vermietung eines Beförderungsmittels“ im Sinne von Art. 56 der Richtlinie 2006/112 angewendet werden kann, doch muss ich dem Vorbringen von QM widersprechen, wonach die Kriterien, die sich aus dieser Rechtsprechung ergäben, insbesondere das Kriterium der Nutzung des Mietgegenstands unter Ausschluss anderer Personen, das Vorliegen eines Mietvertrags ausschließen, wenn in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren dem Arbeitnehmer ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt werde.

62. QN trägt nämlich vor, dass in Anbetracht der Überlassung des Fahrzeugs auch zu Dienstzwecken der Arbeitnehmer es nicht unter Ausschluss anderer Personen nutze, da die Nutzung des Fahrzeugs *durch den Arbeitnehmer zu Dienstzwecken* (d. h. im Interesse des Arbeitgebers) eigentlich seine Nutzung *durch den Arbeitgeber* bedeute.

63. Diesem Vorbringen kann nicht zugestimmt werden. Der Umstand, dass die Möglichkeit der Fahrzeugnutzung es dem Arbeitnehmer erleichtert, seine beruflichen Pflichten zu erfüllen, und dass die Überlassung des Fahrzeugs durch den Arbeitgeber unter anderem diesem Zweck diene, ändert nichts an der Tatsache, dass er nach dem Vertrag mit dem Arbeitgeber ausschließlich über dieses bestimmte Fahrzeug verfügen kann. Ebenso wenig ändert etwas daran der Umstand, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Weisungen erteilen kann, deren Durchführung die Benutzung des ihm überlassenen Fahrzeugs erfordert²⁸. Diese könnten auch dann erteilt werden, wenn der Arbeitnehmer Eigentümer dieses Fahrzeugs wäre. Der Sachverhalt wäre nur dann anders zu beurteilen, wenn der Arbeitgeber eine Flotte von Fahrzeugen besäße, die die Arbeitnehmer je nach Bedarf (und ihrer Verfügbarkeit) nutzen könnten, aber keins von ihnen einem bestimmten Arbeitnehmer fest zugewiesen wäre.

²⁷ Vgl. Urteile vom 9. Oktober 2001, *Mirror Group* (C-409/98, EU:C:2001:524, Rn. 31), vom 8. Mai 2003, *Seeling* (C-269/00, EU:C:2003:254, Rn. 49), sowie vom 18. Juli 2013, *Medicom und Maison Patrice Alard* (C-210/11 und C-211/11, EU:C:2013:479, Rn. 26).

²⁸ Entsprechend ist in der zuletzt (d. h. im Frühling 2020) oft praktizierten Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Heimarbeit kein Eingriff in den Besitz des Arbeitnehmers an der Immobilie zu sehen, in der er wohnt.

64. Ebenso wenig ist für die Beurteilung, ob eine Vermietung im Sinne von Art. 56 der Richtlinie 2006/112 vorliegt, der Umstand von Bedeutung, dass die Steuerpflichtige dem Arbeitnehmer das Fahrzeug auf der Grundlage eines Arbeitsvertrags und nicht auf der Grundlage eines gesonderten zivilrechtlichen Vertrags zur Verfügung stellt. Das Mehrwertsteuersystem definiert den Umsatz nämlich nach seiner Funktion und nicht nach seiner formalrechtlichen Ausgestaltung. Wenn also der Umsatz die funktionellen Kriterien der Vermietung eines Beförderungsmittels erfüllt, spielt es keine Rolle, welche Vertragsart ihm zugrunde liegt²⁹.

65. Folglich bin ich der Ansicht, dass die unentgeltliche Überlassung eines dem Unternehmen eines Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs für den privaten Bedarf seines Arbeitnehmers für einen Zeitraum von mehr als 30 Tagen als Vermietung eines Beförderungsmittels im Sinne von Art. 56 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 anzusehen ist.

66. Diese Lösung steht zudem mit dem Zweck der Richtlinie 2008/8 im Einklang, wonach die Besteuerung am Ort des tatsächlichen Verbrauchs erfolgen soll³⁰. Im Fall von Beförderungsmitteln, die Arbeitnehmern für den privaten Bedarf zur Verfügung gestellt werden, erfolgt der tatsächliche Verbrauch der Dienstleistung am Wohnsitz dieser Arbeitnehmer.

67. Ich schlage daher vor, die Antwort auf die Vorlagefrage dahin zu ergänzen, dass, wenn das nationale Gericht feststellt, dass die Überlassung eines seinem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs durch den Steuerpflichtigen für den privaten Bedarf seines Arbeitnehmers für einen Zeitraum von mehr als 30 Tagen gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 und der Rechtsprechung zu dieser Bestimmung erfolgt, Art. 56 Abs. 2 dieser Richtlinie dahin ausgelegt werden muss, dass der Begriff „Vermietung eines Beförderungsmittels über einen nicht nur kürzeren Zeitraum“ diese Überlassung umfasst.

Ergebnis

68. Nach alledem schlage ich vor, die Vorlagefrage des Finanzgerichts des Saarlandes (Deutschland) wie folgt zu beantworten:

1. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG vom 12. Februar 2008 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass die Überlassung eines seinem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs durch einen Steuerpflichtigen für den privaten Bedarf eines Arbeitnehmers keine Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmungen darstellt, wenn dieser Arbeitnehmer dafür weder ein Entgelt bezahlt noch auf einen Teil seiner Vergütung oder andere Vorteile verzichtet, die ihm der Steuerpflichtige schuldet, noch zusätzliche Arbeit für die Überlassung dieses Fahrzeugs an ihn leistet.
2. Falls das nationale Gericht feststellt, dass die Überlassung eines seinem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs durch den Steuerpflichtigen für den privaten Bedarf seines Arbeitnehmers für einen Zeitraum von mehr als 30 Tagen gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 und der Rechtsprechung zu dieser Bestimmung erfolgt, muss Art. 56 Abs. 2 dieser Richtlinie dahin ausgelegt werden, dass der Begriff „Vermietung eines Beförderungsmittels über einen nicht nur kürzeren Zeitraum“ diese Überlassung umfasst.

²⁹ Vgl. entsprechend im Kontext der Unterscheidung zwischen dem Nutzungsrecht und der Anmietung einer Immobilie Urteil vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 58).

³⁰ Dritter Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8.