

Urteil vom 30. Juni 2022, V R 25/21

Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken als tauschähnlicher Umsatz

ECLI:DE:BFH:2022:U.300622.VR25.21.0

BFH V. Senat

EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 56 Abs 2 UAbs 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 3 Abs 12 S 2, UStG § 3a Abs 3 Nr 2 S 3, UStG § 10 Abs 2 S 2, UStG § 10 Abs 5, UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , UStAE Abschn 15.23 Abs 9 S 2, UStAE Abschn 15.23 Abs 9 S 3, AEUV Art 267, FGO § 96 Abs 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 398

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 18. März 2019, Az: 1 K 1208/16

Leitsätze

Der für einen steuerbaren Umsatz erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken und der (teilweisen) Arbeitsleistung liegt jedenfalls dann vor, wenn die Fahrzeugüberlassung individuell arbeitsvertraglich vereinbart ist und tatsächlich in Anspruch genommen wird (Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil Finanzamt Saarbrücken vom 20.01.2021 - C-288/19, EU:C:2021:32).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 29.07.2021 - 1 K 1034/21 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Steuerbarkeit der Überlassung von Fahrzeugen zur privaten Nutzung in den Jahren 2013 und 2014 (Streitjahre).
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Aktiengesellschaft luxemburgischen Rechts mit Sitz und Geschäftsleitung im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg). Unternehmensgegenstand der Klägerin ist das Halten und Verwalten von Kapitalanlagen. Sie unterhielt in den Streitjahren keine feste Niederlassung im Inland.
- 3 Die Klägerin überließ ihren beiden im Inland wohnenden Angestellten PS (in 2013 und 2014) und FL (ab Februar 2014) jeweils ein zum Unternehmensvermögen gehörendes, von ihr geleastes Firmenfahrzeug, das PS und FL auch für Privatfahrten verwenden konnten. Mit PS vereinbarte die Klägerin eine Eigenbeteiligung von 2.640 € jährlich, die sie aber aufgrund einer vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses nicht einforderte. Vom Gehalt des FL behielt die Klägerin 5.688 € ein, da die für das Dienstfahrzeug zu zahlende Leasingrate insoweit das mit dem Mitarbeiter für die Überlassung von Dienstwagen vereinbarte Budget (700 €) überschritt. Zudem bestand eine gesonderte Dienstwagenvereinbarung.
- 4 In Luxemburg wurde weder die Fahrzeugüberlassung besteuert noch kam es dort zu einem Vorsteuerabzug.
- 5 Die Klägerin reichte beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre ein, in denen sie für die beiden Fahrzeugüberlassungen sonstige Leistungen im Inland ab Juli 2013 mit einer Bemessungsgrundlage von 7.904 € (2013) und von 20.767 € (2014) zum Regelsteuersatz anmeldete. Dies

ermittelte die Klägerin nach der einkommensteuerrechtlichen 1 %-Regelung für private Fahrten nebst Zuschlägen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten. Gegen die zu Vorbehaltsfestsetzungen führenden Umsatzsteuererklärungen legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein.

- 6 Im finanzgerichtlichen Verfahren richtete das Finanzgericht (FG) ein in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 986 veröffentlichtes Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit folgender Frage:

"Ist Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL [Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2006, Nr. L 347, 1) in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.02.2008 (ABIEU 2008, Nr. L 44, 11) geänderten Fassung] 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?"

- 7 Hierauf antwortete der EuGH mit Urteil Finanzamt Saarbrücken vom 20.01.2021 - C-288/19 (EU:C:2021:32) wie folgt:

"Art. 56 Abs. 2 Unterabs. 1 [MwStSystRL] ist dahin auszulegen, dass die Überlassung eines dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs an dessen Arbeitnehmer nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt, wenn dieser Umsatz keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne ihres Art. 2 Abs. 1 Buchst. c darstellt. Art. 56 Abs. 2 Unterabs. 1 [MwStSystRL] findet dagegen auf einen solchen Umsatz Anwendung, wenn es sich um eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne ihres Art. 2 Abs. 1 Buchst. c handelt und der Arbeitnehmer gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer von mehr als 30 Tagen dauerhaft über das Recht verfügt, das Fahrzeug zu privaten Zwecken zu benutzen und andere davon auszuschließen."

- 8 Im Anschluss hieran gab das FG mit seinem in EFG 2021, 2099 veröffentlichten Urteil der Klage überwiegend statt. Die Klägerin habe das Fahrzeug an PS nicht gegen Entgelt überlassen, da PS für die Gebrauchsüberlassung keine Zahlung geleistet und hierfür auch keinen Teil seiner Barvergütung verwendet habe. PS habe die Fahrzeugüberlassung zudem nicht unter Verzicht auf andere Vorteile unter mehreren angebotenen Vorteilen ausgewählt. Auch in der (teilweisen) Arbeitsleistung des PS sei kein Entgelt für die Fahrzeugüberlassung zu sehen. Des Weiteren setze ein Mietzins voraus, dass dieser in Geld entrichtet werde und genüge es nicht, dass im Rahmen der Einkommensteuer die private Nutzung als geldwerter Vorteil angesehen werde. Demgemäß sei auch die Fahrzeugüberlassung an FL nur in Höhe des Einbehalts in Höhe von 5.688 € brutto im Inland steuerbar. Die sog. Mindestbemessungsgrundlage sei nicht anzuwenden.

- 9 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Das Urteil des FG verletze § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Nach der Rechtsprechung des EuGH könne die Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers eine Vergütung für Zuwendungen des Arbeitgebers darstellen. Der EuGH habe sich hierzu in seinem den Streitfall betreffenden Urteil nur aufgrund der Fragestellung des FG nicht geäußert. Die Fahrzeugüberlassung zu privaten Zwecken sei als Vergütungsbestandteil anzusehen, weshalb die anteilige Arbeitsleistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes ein Entgelt für die Fahrzeugüberlassung darstelle. Soweit das FG eine Entgeltlichkeit für die Fahrzeugüberlassung an FL nur in Höhe der Zuzahlung annehme, sei die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG jedenfalls dann anzuwenden, wenn die Nichtsteuerbarkeit einer unentgeltlichen Fahrzeugüberlassung --wie hier nach Auffassung des FG-- allein auf der Ortsbestimmung beruhe.

- 10 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 11 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

- 12** Die Klägerin ist der Ansicht, dass die Voraussetzungen für die Umsatzbesteuerung der Fahrzeugüberlassung im Inland über den Umfang hinaus, der vom FG entschieden wurde, nicht vorlägen und verweist insbesondere auf das im Streitfall ergangene EuGH-Urteil. Der EuGH habe für den hier zu entscheidenden Fall insoweit eine Entgeltlichkeit verneint.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung und der teilweisen Arbeitsleistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) verneint. Die Sache ist spruchreif. Die Fahrzeugüberlassung ist als Vermietung eines Beförderungsmittels im Inland gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG steuerbar. Die in den Umsatzsteuererklärungen der Klägerin erklärten Beträge sind als Bemessungsgrundlage anzusetzen.
- 14** 1. Das FG hat eine "entgeltliche Vermietung" rechtsfehlerhaft verneint.
- 15** a) Ob der Unternehmer sonstige Leistungen gegen Entgelt erbringt, bestimmt sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unter Berücksichtigung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.
- 16** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofs (BFH) werden sonstige Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG gegen Entgelt ausgeführt und unterliegen Dienstleistungen, die gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL gegen Entgelt erbracht werden, der Mehrwertsteuer, wenn zwischen einer Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und sich dieser Zusammenhang aus einem Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Leistung bildet (z.B. EuGH-Urteil MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia vom 22.11.2018 - C-295/17, EU:C:2018:942, Rz 39; BFH-Beschluss vom 12.11.2020 - V R 22/19, BFHE 271, 279, BStBl II 2021, 544, Rz 16).
- 17** bb) Nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG handelt es sich auf dieser Grundlage um einen tauschähnlichen Umsatz, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht, die als tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe auch mit einer Barzahlung verbunden werden können (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 31.07.2008 - V R 74/05, BFH/NV 2009, 226, unter II.2.a).
- 18** cc) Obwohl die MwStSystRL keine § 3 Abs. 12 UStG entsprechende Bestimmung enthält, sind Gegenleistungen in Form von Geldzahlungen und in Form von Sachleistungen auch unionsrechtlich nach der Rechtsprechung des EuGH gleich zu behandeln, wobei es genügt, dass die Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden kann (EuGH-Urteile Goldsmiths vom 03.07.1997 - C-330/95, EU:C:1997:339, Rz 23, und Orfey vom 19.12.2012 - C-549/11, EU:C:2012:832, Rz 35 und 44; vgl. auch EuGH-Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19, EU:C:2020:712, Rz 44 f.). Dementsprechend kann die Gegenleistung für eine Lieferung in einer Dienstleistung bestehen und Besteuerungsgrundlage der Lieferung sein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung und der Dienstleistung besteht und wenn der Wert der Dienstleistung in Geld ausgedrückt werden kann (EuGH-Urteile Naturally Yours Cosmetics vom 23.11.1988 - C-230/87, EU:C:1988:508, Rz 11, 12 und 16; Empire Stores vom 02.06.1994 - C-33/93, EU:C:1994:225, Rz 12; Bertelsmann vom 03.07.2001 - C-380/99, EU:C:2001:372, Rz 17; A vom 10.01.2019 - C-410/17, EU:C:2019:12, Rz 35 f.). Gleiches gilt, wenn eine Dienstleistung gegen eine andere Dienstleistung getauscht wird, sofern genau diese Voraussetzungen erfüllt sind (EuGH-Urteil Serebryannay vek vom 26.09.2013 - C-283/12, EU:C:2013:599, Rz 38).
- 19** b) Dies hat das FG bei seinem Urteil nicht beachtet.
- 20** aa) Seine Auffassung, es liege kein tauschähnlicher Umsatz vor, begründet das FG unter I.3.1.2.2. seiner Entscheidung letztlich damit, dass der EuGH in dem auf Ersuchen durch das FG ergangenen Urteil, Rz 31, eine Entgeltlichkeit nur in drei Fällen angenommen habe und in Rz 43 zudem ausgeführt habe, dass es unerheblich sei, ob "im Rahmen der Einkommensteuer die private Nutzung des dem in Rede stehenden Unternehmen zugeordneten Gegenstands als ein quantifizierbarer geldwerter Vorteil und somit in gewisser Weise als ein Teil der Vergütung angesehen wird, auf die der Begünstigte als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des fraglichen Gegenstands verzichtet hat".

- 21** bb) Beides entspricht weder formal noch inhaltlich der EuGH-Rechtsprechung, nach der sich ein Entgelt auch aus einer Sachleistung ergeben kann (s. oben II.1.a cc).
- 22** Zudem bezieht sich der EuGH in Rz 31 seines Urteils lediglich auf die Vorlagefrage des FG, bei der der tauschähnliche Umsatz unerwähnt blieb. Der Umstand, dass der EuGH die ihm vom FG unterbreitete Fragestellung nicht von sich aus um den Aspekt eines Sachentgelts erweitert hat, deutet aber nicht darauf hin, dass er nunmehr entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entscheidet. Damit ergibt sich der Rechtsfehler des FG daraus, dass es bei seinem Vorabentscheidungsersuchen die Unentgeltlichkeit der Fahrzeugüberlassung unterstellt (Neeser, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht --UVR-- 2021, 189, 190), ohne dem EuGH eine Auslegungsfrage zur Arbeitsleistung als Sachentgelt zu unterbreiten, um dann das Stillschweigen des EuGH zu einer nicht gestellten Frage als Antwort und dabei als Ablehnung des Sachentgelts im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes anzusehen (Marzinowski/Möser, Mehrwertsteuerrecht 2022, 93, 97). Eine derartige Ablehnung ergibt sich entgegen der vom FG vertretenen Auffassung auch nicht aus den --positiv formulierten-- Fällen einer Entgeltlichkeit in den Leitlinien des nach Art. 398 MwStSystRL eingesetzten Mehrwertsteuerausschusses (101. Sitzung vom 20.10.2014, Dokument H - taxud.c.1[2015]721834 - 832), da diesen nicht zu entnehmen ist, dass es sich um eine abschließende Aufzählung handeln könnte, die eine Entgeltlichkeit in anderen Fällen ausschließt.
- 23** Weiter ergibt sich aus der Unerheblichkeit der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung geldwerter Vorteile nichts für die Frage, ob aufgrund eines umsatzsteuerrechtlich zu würdigenden unmittelbaren Zusammenhangs eine Sachleistung des Empfängers als Entgelt für eine an diesen erbrachte Leistung anzusehen ist.
- 24** Daher schließt sich der Senat der im Schrifttum vertretenen Auffassung nicht an, dass ein tauschähnlicher Umsatz ausgeschlossen sei, wenn nur die Arbeitsleistung als Entgelt für die Fahrzeugüberlassung in Frage komme (so Montfort, Umsatzsteuer-Rundschau 2021, 150, 152, im Hinblick auf die "Verneinung der Entgeltlichkeit in Rz. 32 [des EuGH-Urteils] i.Z.m. der Vorlagefrage"; Detmering/Haack, Deutsches Steuerrecht 2022, 71, 72; Mucho/Trinks, Neue Wirtschafts-Briefe 2021, 540; ebenso wohl Bunjes/Korn, UStG, 21. Aufl., § 3a Rz 52; vgl. aber differenzierend nach einer konkreten Gehaltsauswirkung Heinrichshofen in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 3a Rz 146). Gegen die allgemeine Ablehnung eines Sachentgelts spricht auch, dass vom nationalen Gericht zu prüfen ist, ob die Überlassung eines dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs an dessen Arbeitnehmer eine Dienstleistung gegen Entgelt i.S. des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL ist (EuGH-Urteil Finanzamt Saarbrücken, EU:C:2021:32, Rz 32).
- 25** 2. Die Sache ist spruchreif im Sinne einer Klageabweisung. Der für einen Umsatz i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung und der (teilweisen) Arbeitsleistung besteht. Die Fahrzeugüberlassung an PS und FL ist im Inland steuerbar. Die in den angefochtenen Umsatzsteuererklärungen erklärte Bemessungsgrundlage für diese Umsätze ist nicht zu beanstanden.
- 26** a) Im Streitfall ist der für einen Umsatz i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken und der (teilweisen) Arbeitsleistung zu bejahen.
- 27** aa) Der unmittelbare Zusammenhang ergibt sich regelmäßig daraus, dass die Nutzungsüberlassung im Rahmen eines Anstellungsvertrags individuell vereinbart wird (BFH-Urteile vom 18.02.2016 - V R 23/15, BFHE 253, 432, BStBl II 2016, 496, Rz 24, und vom 06.06.2019 - V R 18/18, BFHE 265, 538, BStBl II 2020, 293, Rz 14; vgl. auch EuGH-Urteil Medicom und Maison Patrice Alard vom 18.07.2013 - C-210/11 und C-211/11, EU:C:2013:479, Rz 30, und Neeser, UVR 2021, 189, 190; Oldiges, Der Betrieb 2021, 588, 590, und von Streit, Der EU-Umsatz-Steuer-Berater 2021, 21, 24 f.). Demgegenüber genügt der bloße Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis nicht. Ebenso ist die einkommensteuerrechtliche Beurteilung ohne Bedeutung (EuGH-Urteil Finanzamt Saarbrücken, EU:C:2021:32, Rz 43; BFH-Urteil in BFHE 265, 538, BStBl II 2020, 293, Rz 14).
- 28** bb) Im Streitfall ist danach der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung und der (teilweisen) Arbeitsleistung zu bejahen, da die Klägerin und der jeweilige Angestellte das Recht zur Privatnutzung des Dienstfahrzeugs individuell arbeitsvertraglich vereinbart hatten und unter Beachtung der wirtschaftlichen Realität davon auszugehen ist, dass von der Zusage dieser Nutzungsmöglichkeit die Entscheidung des jeweiligen Angestellten abhing, ob er das Beschäftigungsverhältnis zu den angebotenen oder nur zu anderen Bedingungen einging. Damit besteht kein "bloßer", sondern ein das Dienstverhältnis mitprägender Zusammenhang, der sich auch nicht lediglich aus einer einkommensteuerrechtlichen Betrachtung ableitet.

- 29** Die Klägerin bot PS und FL als Mitgliedern der Geschäftsführung im Rahmen individueller arbeitsvertraglicher Vereinbarungen die Nutzung der Fahrzeuge zu privaten Zwecken aufgrund und für die Dauer der bestehenden Arbeitsverhältnisse an und trug die Leasingaufwendungen für diese Fahrzeuge. Mit PS vereinbarte die Klägerin arbeitsvertraglich eine Eigenbeteiligung, die nach den vom FG in Bezug genommenen Unterlagen von dessen Brutto-Tantieme in Abzug gebracht werden sollte. Damit wurde für die Fahrzeugüberlassung an PS ein teilweiser Gehaltsverzicht vereinbart. Dass der vereinbarte Abzug aufgrund der vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses unterblieb, ändert nichts an der zuvor getroffenen Regelung, die nicht mit Rückwirkung aufgehoben werden konnte.
- 30** Die Vergütung, die die Klägerin mit FL in seinem Arbeitsvertrag vereinbarte, enthielt unter 4. (1) in Absatz 3 ausdrücklich die Überlassung eines Dienstwagens, wobei FL das für den Dienstwagen vorgesehene Budget bis zur Lieferung des Fahrzeugs zeitanteilig als Reisekostenzuschuss erhalten sollte. Tatsächlich behielt die Klägerin vom Gehalt des FL einen Betrag in Höhe des Teils der Leasingraten ein, um den die monatliche Leasingrate, die FL arbeitsvertraglich zustand, überschritten wurde.
- 31** Unerheblich ist, dass der konkrete Umfang der Arbeitsleistung von PS und FL und der ihnen ausgezahlte Barlohn unabhängig davon war, ob und in welchem Umfang sie die Fahrzeugüberlassung in Anspruch nahmen. Der Wert der jeweiligen anteiligen Arbeitsleistung kann zudem in Geld ausgedrückt werden.
- 32** cc) Für die Frage, ob die Arbeitsleistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes Entgelt für die Fahrzeugüberlassung zu privaten Zwecken ist, kommt es --anders als bei der Wertabgabebesteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG-- nicht darauf an, ob der Klägerin der Vorsteuerabzug aus dem Bezug der Fahrzeuge zustand.
- 33** dd) Ob eine entgeltliche Fahrzeugüberlassung bei einer bloß faktischen betrieblichen Übung (vgl. Abschn. 15.23 Abs. 9 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--) oder in den Fällen anzunehmen ist, in denen das Fahrzeug dem Arbeitnehmer faktisch für eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen wird (Abschn. 15.23 Abs. 9 Satz 3 UStAE), ist vorliegend nicht zu entscheiden.
- 34** b) Der Ort der entgeltlichen Fahrzeugüberlassung (als langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels) liegt gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG in der ab dem 30.06.2013 geltenden Fassung (Art. 10 Nr. 2 Buchst. b, Art. 31 Abs. 1 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften --Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz-- vom 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) im Inland.
- 35** aa) Die Klägerin hat die Fahrzeuge nicht nur kurzfristig an PS und FL zu privaten Zwecken überlassen. Die Möglichkeit der Klägerin, "die Fahrzeugnutzung zu dienstlichen Zwecken vorzugeben", steht dabei der Annahme einer Vermietung nicht entgegen, wenn "das Fahrzeug dem Mitarbeiter dauerhaft auch für seinen privaten Bedarf zur Verfügung bleibt" (EuGH-Urteil Finanzamt Saarbrücken, EU:C:2021:32, Rz 54), wovon auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen und der in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat abgegebenen Erklärungen auszugehen ist. Der Umstand, dass die Klägerin die Fahrzeuge geleast hatte, ist unerheblich (EuGH-Urteil Finanzamt Saarbrücken, EU:C:2021:32, Rz 51).
- 36** bb) Die Zahlung eines Mietzinses ergibt sich in Form einer Sachvergütung aus der im unmittelbaren Zusammenhang mit der Fahrzeugüberlassung zu erbringenden Arbeitsleistung. Dem steht das EuGH-Urteil Medicom und Maison Patrice Alard (EU:C:2013:479) nicht entgegen. Zwar ist danach die Zurverfügungstellung eines Teils eines einer juristischen Person gehörenden Gebäudes für den privaten Bedarf ihres Geschäftsführers, ohne dass vom Begünstigten als Gegenleistung für die Nutzung dieses Gebäudes ein in Geld zu entrichtender Mietzins verlangt wird, keine von der Steuer befreite Vermietung eines Gebäudes (EuGH-Urteil Medicom und Maison Patrice Alard, EU:C:2013:479, Rz 34). Allerdings verweist der EuGH im Hinblick auf "die Voraussetzung der Zahlung eines Mietzinses" auf den "Begriff der Dienstleistung gegen Entgelt" und damit darauf, dass "zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht", der die Steuerbarkeit begründet (EuGH-Urteil Medicom und Maison Patrice Alard, EU:C:2013:479, Rz 28). Danach kann sich der Mietzins aus dem Entgelt für die Vermietung und damit im Rahmen einer Vermietung, die Teil eines tauschähnlichen Umsatzes ist, auch aus einer vom Mieter zu erbringenden Sachleistung ergeben.
- 37** c) Die Bemessungsgrundlage richtet sich bei der entgeltlichen Fahrzeugüberlassung nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG. Danach gilt bei tauschähnlichen Umsätzen (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.
- 38** aa) Der Wert des anderen Umsatzes wird in richtlinienkonformer Auslegung des § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG --auch für

den Tausch mit Baraufgabe-- durch den subjektiven Wert für die tatsächlich erhaltene und in Geld ausdrückbare Gegenleistung bestimmt. Er umfasst alle Ausgaben einschließlich der Nebenleistungen, die der Empfänger der jeweiligen Leistung aufwendet, um die fragliche Leistung zu erhalten (EuGH-Urteile Empire Stores, EU:C:1994:225, Rz 18 f.; Naturally Yours Cosmetics, EU:C:1988:508, Rz 16, und Bertelsmann, EU:C:2001:372, Rz 24; BFH-Urteil vom 25.04.2018 - XI R 21/16, BFHE 261, 436, BStBl II 2018, 505, Rz 22). Es ist nicht zu beanstanden, wenn insoweit die der Klägerin --mit oder ohne Vorsteuerabzug-- entstandenen Kosten angesetzt werden (BFH-Urteile vom 10.06.1999 - V R 87/98, BFHE 189, 196, BStBl II 1999, 580, unter II.2.a, und in BFH/NV 2009, 226, unter II.2.e). Soweit der Wert nicht ermittelt werden kann, ist er nach § 162 der Abgabenordnung zu schätzen (BFH-Urteil in BFHE 261, 436, BStBl II 2018, 505, Rz 22).

- 39** bb) Die Klägerin hat in ihren Umsatzsteuererklärungen, die aufgrund der Erfolglosigkeit der von ihr hiergegen eingelegten Rechtsbehelfe Grundlage der Besteuerung sind, zur Schätzung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG bei Umsätzen i.S. des § 3 Abs. 12 UStG von einer "Vereinfachungsregelung" der Finanzverwaltung Gebrauch gemacht. Anstelle der Ausgaben ist die Klägerin von lohnsteuerrechtlichen Werten ausgegangen und hat aus diesen die Umsatzsteuer herausgerechnet (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.08.2004, BStBl I 2004, 864, Tz. 4.2.1.3; ab 05.06.2014 Abschn. 15.23 Abs. 11 Satz 2 Nr. 1 UStAE). Dies wird vom BFH im Interesse einer erleichterten Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht beanstandet (BFH-Urteil in BFHE 261, 436, BStBl II 2018, 505, Rz 27). Die Klägerin hat zudem in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat trotz eines hierauf bezogenen Hinweises erklärt, dass sie sich nicht --hilfsweise-- gegen eine Besteuerung auf dieser Grundlage wendet. Eine weitergehende Sachaufklärung hinsichtlich der der Klägerin für die Nutzungsüberlassungen entstandenen Kosten ist daher nicht erforderlich.
- 40** cc) Die Frage nach einer Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 5 UStG stellt sich somit nicht.
- 41** 3. Ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ist nicht veranlasst (vgl. zu den Voraussetzungen EuGH-Urteil Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799, Tenor, Rz 33 und 41).
- 42** Ob und unter welchen Umständen die (teilweise) Arbeitsleistung als Entgelt i.S. des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL für die vereinbarte Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer eines Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken anzusehen ist, bestimmt sich nach der Rechtsprechung des EuGH danach, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Dienstleistungen besteht und ob der Wert der Dienstleistung in Geld ausgedrückt werden kann (s. unter II.1.a cc). Demgemäß hat das nationale Gericht nach Maßgabe der in der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Kriterien zu prüfen, ob die für eine Entgeltlichkeit erforderlichen Voraussetzungen vorliegen (s. unter II.1.b).
- 43** Ebenso wenig ist ein Vorabentscheidungsersuchen zu der Frage zu stellen, ob die Überlassung eines dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs an dessen Arbeitnehmer den Begriff "Vermietung eines Beförderungsmittels" i.S. von Art. 56 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL erfüllt, wenn der zu zahlende Mietzins in der Erbringung von Dienstleistungen in Form der (teilweisen) Arbeitsleistung besteht. Die Gleichstellung von Geldzahlungen und Dienstleistungen als Gegenleistung ist bereits durch die Rechtsprechung des EuGH geklärt (s. unter II.1.a cc).
- 44** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de