SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER

vom 16. Januar 1997 *

1. Der Bundesfinanzhof legt Ihnen drei Fragen nach der Auslegung verschiedener Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [1] (nachstehend: Richtlinie) vor. Es geht im wesentlichen darum, wie die unentgeltliche Sammelbeförderung, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern von der Wohnung zur Arbeitsstätte bietet, im Hinblick auf die Mehrwertsteuerpflicht zu beurteilen ist.

Sachverhalt und Verfahren

2. Nach dem Vorlagebeschluß liegt dem Ausgangsrechtsstreit folgender Sachverhalt zugrunde.

3. Die Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (Klägerin und Revisionsklägerin des Ausgangsrechtsstreits; nachstehend: Klägerin) betreibt ein Bauunternehmen. Sie beförderte in den Jahren 1980 bis 1985, um die es im Ausgangsrechtsstreit geht, Arbeitnehmer unentgeltlich von deren Wohnungen zu den Baustellen, für die sie eingeteilt waren. Für diese Beförderungen setzte die Klägerin im wesentlichen firmeneigene Fahrzeuge ein, mit einigen Beförderungen hatte sie jedoch einen Arbeitnehmer beauftragt, der dazu sein Privatfahrzeug benutzte. In beiden Fällen wurden den Arbeitnehmern, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machten, dafür weder Kosten berechnet noch erfolgte ein Abzug von ihrem Entgelt.

4. Die Beförderungsleistungen wurden entsprechend den Bestimmungen des Bundesrahmentarifvertrags für das Baugewerbe ab einer bestimmten Mindestentfernung der Baustelle von der Wohnung (6 km) angeboten.

5. Das Finanzamt (Beklagter und Revisionsbeklagter des Ausgangsverfahrens; nachstehend: Beklagter) nahm insoweit steuerbare Umsätze im Sinne der deutschen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften [2] an.

* Originalsprache: Französisch.

1 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

2 — § 1 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe b UStG 1980.

6. Die Klägerin bestreitet in ihrer Revision, daß diese Beförderungsleistungen steuerbar seien. Sie macht geltend, daß die Urteile des Bundesfinanzhofs vom 11. März 1988 [3] auf den zu beurteilenden Sachverhalt nicht anwendbar seien und daß die streitige Beförderungsleistung deshalb keine steuerbare Leistung im Sinne der genannten Vorschriften des UStG 1980 sei [4].

Der Beklagte und das Finanzgericht, vor dem ihre Klage keinen Erfolg gehabt habe, hätten beide verkannt, daß die streitige Beförderung keine Leistung an die Arbeitnehmer für deren privaten Bedarf, sondern eine Leistung sei, zu der der Arbeitgeber überwiegend im betrieblichen Interesse veranlaßt und zu der er als Bauunternehmer durch den Rahmentarifvertrag für das Baugewerbe verpflichtet gewesen sei.

7. Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, daß für die Entscheidung des Rechtsstreits „Fragen zur Besteuerung von sogenannten Sachleistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer, wenn die Arbeitnehmer für die Sachleistung keine konkret vereinbarte und bemessene Gegenleistung aufzuwenden haben", erheblich seien [5]. Es legt Ihnen deshalb folgende Fragen vor:

1. Erfüllt die Beförderungsleistung eines Arbeitgebers auch dann den Begriff einer Dienstleistung „gegen Entgelt" i. S. von Artikel 2 Nummer 1 der Richtlinie 77/388/EWG — nämlich gegen einen zu schätzenden Anteil der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer —, wenn der Arbeitgeber aufgrund des Tarifvertrags Arbeitnehmer (ohne besonders vereinbartes und berechnetes Entgelt) von der Wohnung zur Arbeitsstätte ab einer bestimmten Mindestentfernung befördert und die Arbeitsleistung — ohne konkrete Verknüpfung mit solchen Beförderungsleistungen — wie bei den übrigen Arbeitnehmern bereits gegen den vereinbarten Barlohn auszuführen ist?

2. Erfaßt Artikel 6 Absatz 2 der Richtlinie 77/388/EWG die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands bzw. eine unentgeltliche Dienstleistung auch dann, wenn sie — wie bei unentgeltlicher Beförderung von Arbeitnehmern von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück mit einem betrieblichen Kfz —

3 — V R 30/84 und V R 114 83 (BFHE 153, 155, 162, BStBl II 1988, 643, 651).

4 — Dem vorlegenden Gericht zufolge (Abschnitt II Nummer 1 des Vorlagebeschlusses) hat der Bundesfinanzhof mit diesen Urteilen eine Wende seiner Rechtsprechung vollzogen. Während die frühere Rechtsprechung einen ideellen Teil der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer als Gegenleistung der Beförderungsleistung des Arbeitgebers abgespaltet habe, werde es nunmehr als unmöglich angesehen, den Wert dieses ideellen Arbeitsanteils des Arbeitnehmers als Gegenleistung zu bestimmen.

5 — Vorlagebeschluß S. 11.

beim Arbeitgeber keinen unternehmensfremden Zwecken, beim Arbeitnehmer aber dessen privaten Zwecken dient, ohne daß der Arbeitnehmer (wegen unentgeltlicher Inanspruchnahme der Beförderungsleistung) insoweit mit Umsatzsteuer belastet wird?

3. Falls Frage 2 zu bejahen ist:

Liegt auch dann ein Fall des Artikels 6 Absatz 2 der Richtlinie 77/388/EWG vor, wenn der Arbeitgeber die Arbeitnehmer nicht in eigenen Fahrzeugen befördert, sondern Dritte (im Streitfall einen eigenen Arbeitnehmer) mit der Beförderung beauftragt?

Zur ersten Frage

8. Der Bundesfinanzhof fragt zunächst, ob und inwieweit die in der vorliegenden Rechtssache vom Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer erbrachten Beförderungsleistungen Leistungen „gegen Entgelt" (wobei die Gegenleistung durch einen gegebenenfalls zu schätzenden Anteil der Arbeitsleistung gebildet wird) im Sinne des Artikels 2 Nummer 1 der Richtlinie sind.

9. Diese Bestimmung lautet:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland *gegen Entgelt* ausführt" [6].

10. Es ist unstreitig, daß die Beförderungsleistung in der vorliegenden Rechtssache eine von einem Steuerpflichtigen im Sinne der Richtlinie erbrachte Dienstleistung darstellt; die Zweifel des vorlegenden Gerichts betreffen nur ihre Entgeltlichkeit.

11. Zur Frage der Ermittlung des entgeltlichen Charakters einer Dienstleistung liegt eine umfangreiche und nunmehr gefestigte Rechtsprechung vor.

12. Nach Ihrer Rechtsprechung ist eine Dienstleistung entgeltlich und damit steuerbar, wenn *zwischen der erbrachten Dienstleistung und der erhaltenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang* besteht.

6 — Hervorhebung nur hier.

13. Dieser Grundsatz wurde erstmals im Urteil vom 5. Februar 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats [7], herausgearbeitet, das die sogenannte „Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie" [8] betraf.

14. In Ihrem Urteil vom 8. März 1988, Apple and Pear Development Council [9], haben Sie, nunmehr im Rahmen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, diese Rechtsprechung bestätigt und entschieden, daß die fragliche Einrichtung, die zur Erfüllung ihrer Aufgabe — Wahrnehmung der gemeinsamen Interessen der Erzeuger von Äpfeln und Birnen — gemeinsame, durch einen jährlichen Pflichtbeitrag finanzierte Werbeaktionen durchführte, damit keine Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht habe, da es an einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert gefehlt habe.

Sie haben nämlich befunden, daß sich zwar für die einzelnen Erzeuger Vorteile ergeben hätten, diese aber nur *mittelbar* aus den Vorteilen abgeleitet gewesen seien, die allgemein dem gesamten Wirtschaftszweig erwachsen seien, und daß außerdem zwischen dem Umfang der Vorteile, die einzelnen Erzeugern aus den Dienstleistungen des Apple and Pear Development Council erwachsen seien, und der Höhe der Pflichtbeiträge, die sie hätten zahlen müssen, keine Beziehung bestanden habe.

15. Weiter haben Sie in dem Urteil vom 3. März 1994, Tolsma [10], festgestellt, daß eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Richtlinie „gegen Entgelt" erbracht werde,

„... wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet" [11].

Sie haben dabei ausgeführt:

„Der Gerichtshof hat zu dem in Artikel 2 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie, dessen Wortlaut dem von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie entspricht, verwendeten Begriff der Dienstleistung gegen Entgelt bereits entschieden, daß die steuerbaren Umsätze im Rahmen des Mehrwertsteuersystems das Vorliegen einer Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert voraussetzen. Der Gerichtshof hat daraus geschlossen, daß es an einer Besteuerungsgrundlage fehlt und daß diese Leistungen somit nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn sich die Tätigkeit eines Dienstleistenden ausschließlich darauf beschränkt, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen

7 — Rechtssache 154/80 (Slg. 1981, 445, Randnrn. 12 f.).

8 — Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, 71, S. 1303).

9 — Rechtssache 102/86 (Slg. 1988, 1443).

10 — Rechtssache C-16/93 (Slg. 1994, I-743).

11 — Randnr. 14.

(vgl. Urteil vom 1. April 1982 in der Rechtssache 89/81, Hong-Kong Trade Development Council, Slg. 1982, 1277, Randnrn. 9 und 10).“ [12]

„In den Urteilen vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, Randnr. 12) und vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365, Randnr. 11) hat der Gerichtshof hierzu ausgeführt, daß Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung alles ist, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird, und daß eine Dienstleistung daher nur dann steuerpflichtig ist, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. auch Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 102/86, Apple and Pear Development Council, Slg. 1988, 1443, Randnrn. 11 und 12).“ [13]

16. Dieser Rechtsprechung lassen sich die drei folgenden Kriterien entnehmen, anhand deren der Begriff der „gegen Entgelt“ erbrachten Dienstleistung abgegrenzt werden kann [14]:

— Zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert muß ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen [15];

— die Gegenleistung muß in Geld ausgedrückt werden können [16];

— die Gegenleistung muß den subjektiven Wert darstellen, den ihr die Beteiligten beimessen [17].

17. Diese in Ihrer Rechtsprechung aufgestellten drei Voraussetzungen der Entgeltlichkeit einer Dienstleistung, die mehrwertsteuerpflichtig macht, liegen hier nicht vor.

18. Ein bloßer „zu schätzender Anteil der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer“, wie es das vorlegende Gericht ausdrückt, kann nicht als wirkliche Gegenleistung für die vom Arbeitnehmer erhaltene Beförderungsleistung angesehen werden.

19. Im vorliegenden Fall läßt sich zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert kein *unmittelbarer Zusammenhang* feststellen.

20. Die Dienstleistung, die hier in einer Beförderungsleistung besteht, wird nämlich unabhängig vom Erhalt irgendeiner Gegenleistung erbracht. Der Arbeitnehmer, der von

12 — Randnr. 12.

13 — Randnr. 13.

14 — Vgl. in diesem Sinn Schlußanträge des Generalanwalts Lenz in der Rechtssache Tolsma (a. a. O., Nr. 14).

15 — Vgl. die genannten Urteile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Randnr. 12), Apple and Pear Development Council (Randnr. 11) und Naturally Yours Cosmetics (Randnr. 11).

16 — Vgl. die genannten Urteile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Randnr. 13) und Naturally Yours Cosmetics (Randnr. 16).

17 — Vgl. die genannten Urteile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Randnrn. 13 f.) und Naturally Yours Cosmetics (Randnr. 16).

der vom Arbeitgeber angebotenen unentgeltlichen Sammelbeförderung Gebrauch macht, zahlt dafür weder irgendeinen Betrag, noch wird seinem Lohn als Gegenwert für diese Dienstleistung irgendein Wert zugeordnet. Außerdem kann in dem Lohn kein Gegenwert für diese Dienstleistung gesehen werden: der Lohn wird einzig und allein als Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung gezahlt.

Entsprechend wie in der Rechtssache Apple and Pear Development Council, in der alle Erzeuger von Äpfeln und Birnen an die fragliche Einrichtung dieselben Beiträge zahlten, ohne daß der gezahlte Beitrag zu den erhaltenen Vorteilen in einer Beziehung stand, haben hier die Arbeitnehmer die gleiche Arbeit zu leisten, und sie erhalten denselben Lohn, ob sie nun von der unentgeltlichen Beförderung Gebrauch machen oder nicht: es gibt keinen Gegenwert, der mit der vom Arbeitgeber angebotenen Beförderung zusammenhinge.

Der Arbeitgeber hat nach dem geltenden Tarifvertrag jedem seiner Arbeitnehmer eine unentgeltliche Beförderung anzubieten, doch steht diesen frei, ob sie diese Leistung in Anspruch nehmen oder nicht.

21. Es ist daher nicht möglich, einen Teil der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers herauszugreifen und als (geschätzten) Gegenwert der Beförderungsleistung anzusehen.

22. Überdies ist festzustellen, daß keine der Beteiligten während des Verfahrens vorgeschlagen hat, einen Teil der Arbeitsleistung als Gegenwert der Beförderungsleistung zu schätzen.

23. Da keine Gegenleistung abgespaltet werden kann, die mit der erbrachten Beförderungsleistung unmittelbar zusammenhinge, ist es in der vorliegenden Rechtssache erst recht unmöglich, diese Gegenleistung „in Geld" auszudrücken, wie es die genannte Rechtsprechung verlangt, und der Gegenleistung einen subjektiven Wert zuzuordnen, der ihr von den Beteiligten beigemessen würde.

24. Da die unentgeltliche Beförderungsleistung, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern anbietet, nicht entgeltlich im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 der Richtlinie ist, fällt sie nicht unter diese Bestimmung und unterliegt daher nicht der Mehrwertsteuer.

25. Die erste Frage ist deshalb zu verneinen.

Zur zweiten Frage

Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen."

26. Für den Fall, daß die erste Frage zu verneinen ist, fragt das vorlegende Gericht, ob die streitigen Beförderungsleistungen steuerbare Umsätze im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 der Richtlinie sind.

28. Gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage für die Umsätze im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 „der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung".

27. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

29. Der Formulierung der Vorabentscheidungsfrage nach scheint es geboten zu sein, zwischen „der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands" (Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a) und der „unentgeltlichen Erbringung von Dienstleistungen" (Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe b) zu unterscheiden.

„(2) Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

a) die 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 Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

Ich halte diese Unterscheidung im vorliegenden Fall aber nicht für erforderlich. Maßgeblich sind allein die beiden Bestimmungen gemeinsamen Begriffe „privater Bedarf des Steuerpflichtigen" bzw. „Bedarf seines Personals" und „unternehmensfremde Zwecke".

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

30. Vereinfacht gesagt, dienen die streitigen Beförderungen entweder der Befriedigung eines privaten Bedarfs des Personals, also unternehmensfremden Zwecken, oder dem

Bedarf des Unternehmens, in welchem Fall sie nicht nach Artikel 6 Absatz 2 der Richtlinie steuerbar sind.

31. Beide Auffassungen sind im Verfahren vertreten worden.

32. Die Klägerin macht geltend, daß die Beförderung der Arbeitnehmer ausschließlich und unmittelbar betrieblichen Zwecken diene und daher in den Rahmen der Ausübung des Arbeitsverhältnisses und nicht in den „privaten" Bereich der Arbeitnehmer falle. Die Beförderungen seien zwar grundsätzlich dem privaten Bereich der Arbeitnehmer zuzuordnen, sie seien aber durch die tarifvertragliche Regelung, aufgrund deren sie in der vorliegenden Rechtssache durchgeführt würden, in den Bereich der Ausübung des Arbeitsverhältnisses verlagert worden. Daraus ergebe sich, daß Artikel 6 Absatz 2 in der vorliegenden Rechtssache nicht anwendbar sei.

33. Die anderen Beteiligten sind dagegen der Auffassung, daß die unentgeltliche Beförderung der Arbeitnehmer deren privaten Bedarf und damit unternehmensfremden Zwecken diene; Artikel 6 Absatz 2 sei also anwendbar.

34. Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission sind jedoch der Ansicht, daß die besonderen Umstände des Ausgangsrechtsstreits zu berücksichtigen seien und gemäß Artikel 6 Absatz 2 die Nichtbesteuerung rechtfertigten.

35. Ich schließe mich dieser Auffassung an.

36. Zunächst wird sich kaum bestreiten lassen, daß die Beförderung der Arbeitnehmer von ihrer Wohnung zu ihrer Arbeitsstätte eine Frage ist, die *grundsätzlich* zu ihren privaten Angelegenheiten gehört.

37. Es ist nämlich der Arbeitnehmer, der seinen Wohnort, ggf. unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstätte wählt, von dem die Länge der Strecke zwischen diesen beiden Orten und die Art des Verkehrsmittels abhängt, das dem Arbeitnehmer für diese Strecke zur Verfügung steht. Der Arbeitgeber greift in diese Überlegungen nicht ein, denn die Verpflichtung des Arbeitnehmers ihm gegenüber besteht nur darin, ggf. zur vereinbarten Zeit an seiner Arbeitsstätte zu erscheinen. Der Arbeitnehmer hat Vorsorge dafür zu treffen, sich dorthin zu begeben, und es ist seine Entscheidung, wie er dabei vorgeht. Folglich dient die Beförderung eines Arbeitnehmers von der Wohnung zur Arbeitsstätte unter normalen Umständen dem privaten „Bedarf des Personals", sie erfolgt zu „unternehmensfremden Zwekken". Daß diese Beförderung vom Arbeitgeber durchgeführt werden kann, indem er den Arbeitnehmern, die dies wünschen, eine

unentgeltliche Sammelbeförderung anbietet, tut diesen Überlegungen keinen Abbruch.

38. Folglich ist die unentgeltliche Beförderung der Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber mit einem betrieblichen Fahrzeug grundsätzlich als der Mehrwertsteuer unterliegend anzusehen, weil sie gemäß Artikel 6 Absatz 2 der Richtlinie einer entgeltlich erbrachten Leistung gleichsteht.

39. Diese grundsätzliche Besteuerung entspricht dem mit dieser Bestimmung verfolgten Ziel, nämlich „die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands [zu] verhindern" [18].

40. Meines Erachtens muß es jedoch aufgrund besonderer Umstände, die im vorliegenden Fall mit der Natur der Tätigkeit des Unternehmens zusammenhängen, *ausnahmsweise* zulässig sein, die vom Arbeitgeber angebotene Beförderung als nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht anzusehen.

18 — Urteil vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-193/91 (Mohsche, Slg. 1993, I-2615, Randnr. 8). Vgl. auch Urteil vom 27. Juni 1989 in der Rechtssache 50/88 (Kühne, Slg. 1989, 1925, Randnr. 8).

41. Die Eigenart eines Bauunternehmens besteht darin, daß die Arbeitnehmer nicht endgültig einer mit dem Arbeitgeber vorher vereinbarten Arbeitsstätte, sondern je nach den Bedürfnissen der Kunden des Unternehmens an unterschiedlichen Orten gelegenen örtlichen Baustellen zugewiesen werden. Diese Zuweisung kann sich täglich, ja sogar im Lauf eines Tages ändern. Der Arbeitnehmer muß auf bloße Anforderung des Arbeitgebers von einem Ort zum anderen gebracht werden können. In dieser Besonderheit unterscheiden sich die Arbeitnehmer der Baubranche, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, von den Beschäftigten, die ihre Arbeitsleistung an einem vorher festgelegten Ort zu erbringen haben, wie z. B. in den Büros des Unternehmens, das sie beschäftigt. Die Länge der Strecke von der Wohnung des Arbeitnehmers zu seiner Arbeitsstätte liegt also außerhalb seiner Wahl und Kontrolle.

42. Die Arbeitsorte der betroffenen Arbeitnehmer sind mit den herkömmlichen Beförderungsmitteln meist schwer erreichbar, weil es sich um Baustellen handelt, die z. B. in Industriegebieten oder außerhalb des Stadtgebiets liegen.

43. Überdies können die Beschäftigten der Baubranche aufgrund des Umstands, daß die Baustellen, auf denen sie je nach ihrer Zuweisung arbeiten sollen, von ihrer Wohnung möglicherweise weit entfernt liegen, durch ihre Arbeitszeiten gezwungen sein, besonders früh aufzustehen, um die Entfernung zu ihrer Arbeitsstätte rechtzeitig zurücklegen zu können.

44. Unter diesen Umständen kann es für den Arbeitgeber eine beträchtliche Gefahr für das ordentliche Funktionieren seines Unternehmens bedeuten, es allein den Arbeitnehmern zu überlassen, das Beförderungsmittel von ihrer Wohnung zur Arbeitsstätte zu wählen. Es ist nämlich vorstellbar, daß die anderen, herkömmlichen Beförderungsmittel, wie z. B. die öffentlichen Verkehrsmittel, ungeeignet oder unter solchen Umständen gar nicht vorhanden sind.

45. Daß der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer von der Wohnung zum Arbeitsort befördert, kann daher unter besonderen Umständen, wie denen des vorliegenden Falles, für das ordentliche Funktionieren des Unternehmens zwingend erforderlich sein. Es läßt sich zwar nicht bestreiten, daß den Beschäftigten aus der ihnen angebotenen Beförderung ein Vorteil erwächst, doch erscheint dieser gegenüber den Interessen des Unternehmens, um deretwillen die unentgeltliche Sammelbeförderung bereitgestellt wird, nebensächlich.

46. Der Umstand, daß solche Beförderungen überdies tarifvertraglich vorgesehen sind, mag zwar nicht ausschlaggebend sein, ist aber jedenfalls ein Indiz dafür, daß die Baubranche Besonderheiten aufweist, die zu berücksichtigen sind.

47. Folglich schlage ich vor, auf die zweite Frage zu antworten, daß die Beförderung von Arbeitnehmern von der Wohnung zur Arbeitsstätte mit einem firmeneigenen Fahrzeug zwar grundsätzlich dem privaten Bedarf dieser Arbeitnehmer dient und damit gemäß Artikel 6 Absatz 2 der Richtlinie steuerbar ist, daß dies jedoch nicht gilt, wenn diese Beförderungsleistungen aufgrund bestimmter, z. B. durch die Natur der Tätigkeit des Unternehmens bedingte Umstände Zwecken entsprechen, die nicht unternehmensfremd sind. In diesem Fall ist Artikel 6 Absatz 2 nicht anwendbar und der Umsatz ist nicht steuerbar.

Zur dritten Frage

48. Mit dieser Frage möchte der Bundesfinanzhof wissen, wie im Fall der Bejahung der zweiten Frage der Umstand zu beurteilen ist, daß mit den streitigen Beförderungen ein Arbeitnehmer des Unternehmens, der dazu sein Privatfahrzeug benutzt, beauftragt sein kann.

49. Im Hinblick auf die Antwort, die ich auf die zweite Frage vorgeschlagen habe, müßte die dritte Frage in der vorliegenden Rechtssache nicht beantwortet werden.

50. Soweit die Umstände es jedoch nicht rechtfertigen, die streitigen Beförderungen als zu Zwecken erfolgt anzusehen, die nicht unternehmensfremd sind, ist die dritte Frage

nicht anders als die zweite Frage zu beantworten. Ein Arbeitnehmer, der von einem Steuerpflichtigen im Sinne der Richtlinie mit einer Tätigkeit beauftragt wird, handelt nicht selbständig im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 der Richtlinie: die Beförderungsleistung durch einen Arbeitnehmer wäre einer Beförderungsleistung durch den steuerpflichtigen Unternehmer gleichzustellen, da sie für dessen Rechnung durchgeführt wird.

Ergebnis

51. Ich schlage daher vor, die Fragen des Bundesfinanzhofs wie folgt zu beantworten:

1. Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage erbringt ein Arbeitgeber, der seine Arbeitnehmer unentgeltlich und ohne konkreten Zusammenhang mit der Arbeitsleistung oder dem Lohn von der Wohnung zur Arbeitsstätte befördert, keine Dienstleistung „gegen Entgelt" im Sinne dieser Bestimmung.

2. Artikel 6 Absatz 2 der genannten Richtlinie findet im Fall einer unentgeltlichen Beförderung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber von der Wohnung zur Arbeitsstätte Anwendung, soweit die Beförderung grundsätzlich dem privaten Bedarf des Personals und damit unternehmensfremden Zwecken dient. Er findet jedoch keine Anwendung, wenn die Beförderungsleistung wie in der vorliegenden Rechtssache aufgrund der Besonderheit der Tätigkeit des Unternehmens nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht wird und in dessen Interesse liegt.

3. Der erste Satz der Antwort 2 gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber die Arbeitnehmer nicht in eigenen Fahrzeugen befördert, sondern mit dieser Aufgabe Dritte (im vorliegenden Fall einen seiner Arbeitnehmer) beauftragt.